

# O sentido e alcance do conceito e da natureza jurídica do tributo em face da Constituição Federal de 1988 e do Código Tributário Nacional

Nina T. Disconzi Rodrigues

## Sumário

1. Introdução. 2. O conceito de tributo no CTN. 3. A hipótese de incidência. 4. A releitura do conceito de tributo em face da Constituição Federal de 1988. 5. Considerações finais.

### 1. Introdução

O presente estudo tem por escopo uma reflexão acerca do conceito e natureza jurídica do tributo no direito brasileiro.

É, do nosso ponto de vista, muito importante a identificação da natureza jurídica específica da espécie tributária, uma vez que define o regime jurídico aplicável. Embora todos os tributos obedeçam há um regime jurídico comum ou a princípios constitucionais comuns, há normas específicas aplicáveis a cada espécie tributária.

Outro ponto importante a salientar é que a denominação não deve ser levada em consideração na análise da natureza jurídica específica do tributo, pois o que importa é o regime tributário que lhe é peculiar e não o nome dado pelo legislador para a espécie tributária. É preciso, portanto, examinar seu fato gerador ou fato imponible.

Para tanto, precisamos, em primeiro lugar, entender o conceito de tributo no direito brasileiro. Nessa esteira, cumpre ressaltar que sentido e alcance possui a expressão tributo; qual nova moldura lhe proporcionou a Constituição Federal de 1988, que é o alicerce que estrutura e dá os rumos para se

Nina T. Disconzi Rodrigues é Mestranda da Universidade Federal de Santa Catarina e Advogada.

interpretar o novo direito tributário, pós-Constituição Federal de 1988.

Acredita-se que a atual Carta Magna insculpiu um novo sistema Tributário Nacional, no qual toda a legislação tributária, incluindo o Código Tributário Nacional, precisou buscar seu suporte de validade.

## 2. O conceito de tributo no CTN

O Estado moderno, vale ressaltar, é a organização jurídica que tem por fim a tutela e o desenvolvimento da pessoa humana e do meio social de dada comunidade em certo tempo; para atingir tal desiderato, conta principalmente com receitas tributárias.

Assim salienta-se que o Estado, para se manter, utiliza-se de diversas fontes, ou seja, para obter recursos ele pode vender seu patrimônio ou explorá-lo, ele também pode obter empréstimos, daí a figura da dívida externa ou interna; de forma diminuta, outras hipóteses de se obter fundos são a indenizatória, danos ao meio ambiente, por exemplo, ou a decorrente de punição, nos casos de multa.

Para Sacha Calmon N. Coelho, o que caracteriza o tributo é, pois, a sua essência jurídica. Ou seja, segundo o autor:

“o tributo legitima-se e diferencia-se das prestações pecuniárias e apropriações até agora referidas em função, precisamente, de sua hipótese de fato relacionada ao preceito. Tributo é toda prestação pecuniária em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada, tendo como causa um fato lícito definido em lei, instituidor de relação jurídica, diferenciando-se da multa porque esta, embora prevista em lei em favor do Estado, decorre de um fato ilícito. Extrema-se da indenização porque esta, posto que também prevista em lei, tem por ‘razão de ser’ prévia e comprovada lesão ao patrimônio alheio, inclusive estatal. Contrapõe-se às prestações pecuniárias contratuais, porque tais receitas decorrem de acordo de

vontades, enquanto o tributo é unilateralmente previsto em lei. (...)

(...) Distingue-se o tributo de outros deveres pecuniários compulsórios, de índole privada (seguro obrigatório automobilístico) ou da obrigação de alimentar, porque, nesses casos, o credor é pessoa jurídica de direito privado ou pessoa natural, e também porque a cobrança nesses casos não é feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada à lei. O tributo, finalmente distingue-se das ‘apropriações’ de dinheiro abandonado porque aí o fato, embora lícito e acontratual, não é causador de relação jurídica” (1999, p. 382).

A mais importante fonte de arrecadação, portanto, é a tributária, que não se identifica com qualquer das anteriormente citadas.

Não há, pois, uma idéia de contrapartida, ainda que em algumas figuras tributárias o particular possa ter algum benefício. A existência de tributo decorre, antes de qualquer outra coisa, da simples existência de riqueza, em sentido amplo. Porém, acredita-se que o conceito de tributo se relaciona com o dever de solidariedade, levando-se em conta a capacidade contributiva.

Não podemos perder de vista dois dados fundamentais a fim de se entender o conceito de tributo:

*Apropriação* – pelo Estado da riqueza privada, transferindo-a compulsoriamente para o domínio público;

*Nos limites previstos em lei* – apropriação não é quantitativa e qualitativamente definível ao sabor da vontade do governante. A lei é que vai determinar. Ao se falar em lei, leia-se também Constituição.

Cogita-se, pois, que não há possibilidade de se imaginar tributo sem uma vinculação funcional. Logo, a natureza jurídica de tributo ampara-se nessas bases.

Por outro lado, não se pode perder de vista que o conceito de tributo é um conceito de direito positivo, logo a identificação pre-

cisa do que seja tributo depende da ordem jurídica que seja enfrentada.

Cumprе ressaltar que para alguns doutrinadores, como Hugo de Brito Machado (1999, p. 46), não há utilidade, no plano do direito positivo vigente, no exame dos diversos conceitos apregoados pela doutrina, pois prevalece o conceito legal do art. 3º do CTN.

Tributo, portanto, entre nós, é uma categoria de direito positivo e não um conceito de lógica jurídica.

Outro ponto importante a observar, no tocante ao conceito e natureza jurídica do tributo, é que a relação fiscal se determina pela base tributária, isto é, por atos ou fatos indicadores de capacidade contributiva. Somente a natureza econômica do fato gerador do imposto é que pode indicar qual a realidade que o legislador desejou apreciar e valorar para efeitos fiscais ([s.d.], p. 90).

É preciso, pois, observar os fatos econômicos aptos a servirem de base para a tributação. Deu-se mais valor ao aspecto econômico, ficando o jurídico para um segundo plano.

Há, pois, uma espécie de princípio implícito, o “princípio da consideração econômica”, segundo o qual a relação fiscal se determina pela base tributária, isto é, por atos ou fatos indicadores de capacidade contributiva. Somente a natureza econômica do fato gerador do imposto é que pode indicar qual a realidade que o legislador desejou apreciar e valorar para efeitos fiscais.

Aliás, sabe-se que em princípio não é função da lei conceituar, a lei deve conter uma regra de comportamento, porém o conceito de tributo consta em lei complementar: o CTN. Há, então, como já mencionado, uma definição legal de tributo, que consta no Código Tributário Nacional, 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.”

Em princípio, cumpre observar que essa definição consta do CTN, que foi editado em 1966, antes da CF/67, de 69 e de 88. Logo, nós temos uma definição que é defasada em relação ao ordenamento constitucional vigente. Não podemos esquecer o fenômeno que assalta o direito tributário brasileiro: a sua constitucionalização. Essa questão será tratada com profundidade no decorrer deste trabalho. Os autores, no tocante à definição retro mencionada costumam, para melhor explicitá-la, decompô-la, assim:

*É toda prestação* = prestação é objeto de uma relação jurídica, de cunho obrigacional, é, pois, a transferência de dinheiro do contribuinte para o Estado.

Hugo de Brito Machado (1987, p. 23), em relação a esse aspecto, cita Celso Bastos afirmando, em resumo, que algumas contribuições previstas na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional são quantias que não chegam a ingressar nos cofres públicos ou nos cofres de quem atua no lugar do Estado, indo diretamente para as mãos dos particulares.

*Pecuniária* = somente em dinheiro.

*Compulsória* = porque há dois tipos de obrigação: as obrigações voluntárias e as chamadas *ex vi legis* (obrigações com contornos definidos pela lei). Essas últimas obrigações são compulsórias, peculiares às normas de conduta, pois necessariamente trazem uma descrição teórica e abstrata de uma certa situação (hipótese de incidência) que, se ocorrida, desencadeia a sanção (mandamento). Seria uma espécie de causa e consequência. No caso do tributo, a fonte da obrigação é a lei e o tributo seria uma espécie de fato jurídico. O tributo é uma obrigação compulsória nesse sentido: de que a vontade não importa.

*Em moeda ou em cujo valor se possa exprimir* = é, na verdade, considerado pela maioria dos autores um pleonismo, pois a lei já mencionou: prestação pecuniária.

É certo que a prestação é em pecúnia, em dinheiro, porém sua liquidação pode ser em espécie, desde que a lei assim o preveja, per-

mitindo que determinado bem seja dado em pagamento, mas o contribuinte, se quiser, sempre poderá cumprir sua obrigação mediante pagamento em dinheiro.

Nesse passo, à guisa de exemplificação, observa-se que a Lei 9.711/98 dispôs sobre a utilização de Títulos da Dívida Pública, de responsabilidade do Tesouro Nacional, na quitação de débitos com o INSS.

*Que não constitua sanção por ato ilícito* = a ausência de cunho sancionatório dá-lhe essência e identidade. O tributo, então, relaciona-se, nunca é demais frisar, com a existência de riqueza, nada tendo que ver com a multa, com a idéia de descumprimento de um dever ou com a finalidade.

Hugo de Brito Machado entende:

“Que quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na sua hipótese de incidência tributária o ato ilícito. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se não o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade. Todavia, um fato gerador do tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e por isso irrelevantes do ponto de vista tributário. Tomemos o exemplo do imposto de renda: alguém percebe rendimento decorrente da exploração de casa de prostituição, ou qualquer outra atividade criminoso ou ilícita. O tributo é devido. Não porque incida sobre a atividade ilícita, mas porque a hipótese de incidência, que, no caso, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, ocorreu” (1999, p. 48).

Tal entendimento é por nós compartilhado, uma vez que, consoante o art. 43 do CTN, a hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição da disponibilidade eco-

nômica ou jurídica de renda ou de proventos.

*Instituída em lei* = O que se entende por instituída em lei? A prestação, a nosso ver, só está, de fato, instituída em lei quando estão presentes todos os elementos que nos possibilitem identificá-la corretamente, no sentido material, quais sejam: o fato impositivo, com sua respectiva base de cálculo, alíquota, sujeito ativo, critérios de determinação do sujeito passivo, e mais: as circunstâncias de tempo e lugar que possibilitem o nascimento da obrigação tributária. A lei também precisa satisfazer plenamente o critério formal, ou seja, com observância ao estatuído na Constituição Federal no tocante ao processo e elaboração das leis, a ensejar a sua existência, validade e eficácia.

Dessa forma, como bem observa Hugo de Brito Machado (1987, p. 63), não se pode admitir qualquer delegação legislativa, no pertinente à definição da hipótese, na qual o tributo é devido, ou seja, na definição da hipótese de incidência do tributo; como consta no art. 97, I do CTN e na Carta Magna (art. 150, I). Assim, além de somente a lei poder instituir tributos, consoante o CTN, somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo, afastando a possibilidade de fixação, em qualquer ato normativo diverso da lei, de elemento necessário à determinação do tributo, em todos os seus aspectos. O Código Tributário Nacional (art. 97, IV) determinou ainda que somente a lei pode estabelecer a fixação de alíquota do tributo e base de cálculo, afora as exceções constitucionalmente autorizadas (art. 153, § 1º).

*Mediante atividade administrativa plenamente vinculada* = ou seja, ocorrido o fato gerador da obrigação tributária ou fato impositivo, a autoridade administrativa tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário, por meio do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte. Em regra, não há juízo de oportunidade e conveniência, não há discricionariedade.

### 3. A hipótese de incidência

Mister destacar, nesse momento, a distinção entre hipótese de incidência e fato gerador. Começar-se-á com um breve panorama histórico, no tocante à evolução no direito brasileiro da expressão fato gerador.

Oportuno se torna observar que a denominação fato gerador padece de pluralidade de significação, porque ela serve para indicar tanto uma situação teórica e abstrata prevista na lei quanto algo que efetivamente ocorreu no mundo dos fatos.

No estudo monográfico de Amílcar Falcão (1999, p. 29), predomina a preocupação com a análise jurídica do fato material, denominado pela doutrina de fato gerador da obrigação tributária, e doutrinadores, como Geraldo Ataliba (1999), preferem que se utilize os termos hipótese de incidência e fato imponível.

A expressão fato gerador não indica um fenômeno caracteristicamente tributário, fato gerador nada mais é que fato jurídico, é um fato gerador de efeito jurídico, assim podemos falar em fato gerador em todos os ramos do direito. Na verdade, o que quer dizer a lei? Uma norma de conduta tem uma estrutura dúplice, em que há uma hipótese de incidência e um mandamento.

Amílcar Falcão sustenta que em sua essência, substância ou consistência, é o fato gerador um fato econômico, ao qual o direito empresta relevo jurídico. Esse fato econômico é considerado para se auferir a capacidade contributiva ou econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.

Para Sacha C. Navarro Coelho (1999, p. 383), a compreensão estruturalista da norma tributária é importante para se compreender o conceito de tributo. Segundo o professor mineiro, a norma tributária encontrou em Paulo de Barros Carvalho, seu melhor expositor. Ele vê a norma jurídica tributária dividida em duas partes: hipótese endonormativa e consequência endonormativa. O renomado professor paulistano define as hipóteses das normas tributárias, a que

chama de endonormas tributárias, como o conjunto de critérios necessários à identificação do fato lícito, que não acordo de vontades, gerador do dever jurídico. Define, por sua vez, as consequências das normas tributárias como o conjunto de critérios esclarecedores da relação jurídica que se forma com a ocorrência *in concreto* do fato jurígeno (fato gerador). Nas hipóteses, ele aponta três critérios: o material – o fato em si; o temporal – determinando as circunstâncias de tempo que envolvem o fato jurígeno já materialmente descrito; o espacial – indicativo das condições de lugar em que o fato ocorrer. Nas consequências, enxerga dois critérios, a saber:

a) pessoal, que determina os sujeitos – ativo e passivo – da relação jurídica decorrente da realização do suposto (hipótese de incidência) e;

b) o quantitativo, que esclarece o modo pelo qual será estabelecido o conteúdo do dever jurídico (base de cálculo e alíquotas).

Entende Paulo de Barros Carvalho que nada mais será preciso para que conheçamos, em toda a extensão, o liame jurídico estabelecido, por virtude do acontecimento do suposto. Tendo ciência de que existe uma relação jurídica, sabendo quem são os sujeitos do vínculo e tendo meios para determinar o conteúdo do dever jurídico, cujo cumprimento o sujeito ativo poderá exigir do sujeito passivo, de nenhum outro elemento será necessário cogitar, posto que está completo, em todos os seus ângulos, o desenho jurídico daquele instrumento que orienta a disciplina dos comportamentos humanos. Logo, para esse jurista a norma tributária não se confunde com o texto de lei.

Assim, a título de exemplificação, no caso do IPTU, para Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 160-), a hipótese de incidência apresenta o critério material (ser proprietário ou possuidor de imóvel), o critério temporal (durante um determinado lapso de tempo de um ano-calendário), o critério espacial (nos limites urbanos de um município brasileiro).

A conseqüência ou comando apresenta: um critério pessoal (sujeito ativo – o município da situação do imóvel; sujeito passivo – o proprietário ou possuidor – posse como expressão de domínio) e um critério quantitativo (o valor venal do imóvel, com base de cálculo sujeitada às alíquotas previstas na legislação local).

Sacha C. Navarro Coelho diverge um pouco de Paulo de B. Carvalho (1998, p. 383), ao invés de critérios utiliza o termo *aspecto* para qualificar as facetas da *hipótese* e da *conseqüência* da norma jurídico-tributária. Isso posto, ao lado dos aspectos *material, temporal e espacial*, acrescenta ao fato jurígeno, na hipótese da endonorma, um aspecto *pessoal*. É que o fato jurígeno (um “ser”, “ter”, “estar”, “fazer”) está sempre ligado a uma pessoa e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência. O aspecto pessoal (que emerge do fato descrito na III) da hipótese de incidência é importante para a percepção da capacidade contributiva para a graduação da progressividade, para a consideração do ilícito fiscal e da responsabilização, para o reconhecimento das isenções e imunidades subjetivas, para o fenômeno da sujeição passiva substitutiva (quando “A” é o sujeito de dever previsto no mandamento da norma, embora não tenha realizado a hipótese de incidência). Na sujeição passiva *direta*, a pessoa envolvida na hipótese da norma é a mesma que, no mandamento ou conseqüência, suporta o dever e, na sujeição passiva *indireta*, são diversas.

Nunca é demais salientar, portanto, que as hipóteses de incidência da norma possuem descrições de fatos. Para Sacha C. Navarro Coelho, é o aspecto. Depois o fato ou fatos são enquadrados nas coordenadas de tempo e lugar. Daí advirão os aspectos temporal e material. Porém, para ele, como acima demonstrado, é inegável a presença de um aspecto pessoal na hipótese de incidência. Para Sacha, destoando um pouco da idéia de Paulo de Barros Carvalho (que

entende que o aspecto quantitativo das conseqüências endonormativas apresenta dois elementos: base de cálculo e alíquota), a conseqüência jurídica deve conter: a quem pagar (sujeito ativo), quem deve pagar (sujeito passivo), quanto deve pagar (base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações), como pagar, quando pagar, onde pagar.

Sacha refuta Paulo de B. Carvalho por duas razões: há tributos que sequer base de cálculo e alíquota possuem – hipótese freqüente nas taxas – Ex.: certidão de bons antecedentes. R\$ 20,00 (vinte reais); e porque tributos mais complexos exigem para a quantificação do dever tributário o concurso de outros dados, imprescindíveis à fixação do *quantum debeatur*. Ex.: IR de pessoas físicas e jurídicas, IPI, ITR, IPTU.

O aspecto pessoal que emerge do fato descrito na hipótese de incidência aparece com intensidade quando, por exemplo, cogita-se do intrigante fenômeno da sujeição passiva constitutiva.

Para Geraldo Ataliba (1999), a norma jurídica tributária chama-se hipótese de incidência. Ela seria única e indivisível, composta pela hipótese e pelo mandamento.

Para Paulo de Barros Carvalho, nem sempre o mandamento coincide com a hipótese de incidência.

Geraldo Ataliba pretendeu aplicar ao direito tributário noções de teoria geral do direito.

O professor Geraldo Ataliba encontra duas categorias para a classificação dos tributos, chama de tributos vinculados os tributos em que a hipótese de incidência descreve uma atuação do Estado e não vincula-dos quando a materialidade da hipótese de incidência não descreve uma atuação do Estado.

Acredita-se que, para se examinar se algo é ou não tributo e qual o tipo, precisa-se se ater à hipótese de incidência, não ao nome que a lei dá, mas sim à natureza da situação descrita de modo teórico e abstrato.

A exceção ao raciocínio retro aludido consubstancia-se, após a CF/88, nas con-

tribuições sociais: o destino do produto arrecadado não está na hipótese de incidência, mas sim no mandamento. São, pois, cinco as espécies tributárias.

O imposto se identifica, porque o dever de pagar um tributo é relacionado simplesmente à existência de uma situação de riqueza.

As taxas têm na sua hipótese de incidência a descrição de duas categorias de situações, ou a prestação de um serviço público ou o exercício do poder de polícia. As taxas, pois, apresentam a natureza de contraprestação.

A contribuição de melhoria decorre da valorização imobiliária produzida por uma obra pública. Logo, na hipótese de incidência de uma contribuição de melhoria está a previsão de uma situação dúplici: a existência de uma obra pública e a valorização do patrimônio privado. É, na verdade, também uma espécie de contraprestação.

As contribuições especiais relacionam-se com o custeio de certos fins específicos. Existem basicamente três: as de securidade social, as de intervenção no domínio econômico e as instituídas pelo interesse de certas categorias profissionais. O empréstimo compulsório dificilmente ocorrerá na prática; caracteriza-se por um dado no tocante à situação que dá origem a ele, são as situações previstas no artigo 148, I e II, e a sua grande peculiaridade é a sua restituição.

Outro ponto interessante a salientar é que a progressividade (não se entrando em pormenores, se vale para todos os impostos ou somente para o IPTU, o IR e o ITR) só vale para os tributos denominados impostos, pois neles é que há propriamente medição de riqueza do contribuinte, as taxas e as contribuições são tributos vinculados.

No tocante à classificação dos tributos, a maioria da doutrina pátria (CARRAZZA, 1999, p. 348-390, entre outros) entende como tributo: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuição especial e empréstimo compulsório.

Para bem se entender o artigo 3º do CTN, em consonância com a CF/88, precisa-se

fazer a seguinte constatação: o art. 4º do CTN, que diz que o destino do produto arrecadado não é apto a funcionar como causa de distinção entre as diversas espécies tributárias, está parcialmente revogado, ou melhor, tem a sua eficácia suspensa parcialmente em virtude de a Constituição Federal de 88 ter supervenientemente mudado o panorama, pois o conceito de tributo que havia antes de 88 foi ampliado. Antes de 88, entendia-se basicamente que tributo era: imposto, taxa e contribuição de melhoria. Depois de 1988, passou-se a entender que além dessas figuras há outras duas: contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Estas duas figuras se diferenciam das outras no tocante à finalidade que deve ser dada ao produto arrecadado.

Logo, vale o artigo 4º apenas no tocante àquilo que já havia antes da CF/88; no referente ao que surgiu depois está implicitamente revogado: o que foi modificado pela vinculação do produto arrecadado.

Por outro lado, é interessante notar que o ordenamento jurídico apresenta uma série de regras a propósito da figura tributária; diz, por exemplo, que o tributo só pode ser instituído por lei. No entanto, não podemos perder de vista a questão da extrafiscalidade, que vem a ser a utilização do tributo com fins distintos da simples e pura arrecadação de recursos; o Estado usa os tributos como meio de obter outros resultados. Logo, ele não é apenas um meio de apropriação da riqueza privada para o custeio das despesas públicas, mas também um meio de regulação social em que o Estado usa o fator “pagar menos” ou “pagar mais” como instrumento para fazer as pessoas agirem ou deixarem de agir.

#### *4. A releitura do conceito de tributo em face da Constituição Federal de 1988*

Percebe-se que, no sistema brasileiro, há uma peculiaridade no que tange ao direito tributário, podendo-se falar que existem princípios e regras que regem o direito

tributário; tais princípios e regras constam na Constituição Federal, é a chamada Constitucionalização do sistema tributário brasileiro\*.

Nesse ponto, cumpre-nos indagar o porquê dessa Constitucionalização. Na nossa opinião, quer-se proteger o cidadão brasileiro contra os disparates dos que ocupam um cargo público, pois, se os governantes fossem completamente livres no exercício de seus mandatos, poderiam produzir leis tributárias contrárias ao interesse de grande parcela da população. Isso torna o sistema tributário brasileiro completo e rígido, há inclusive discriminação das competências no plano federativo. Logo, a idéia de federação foi levada às últimas conseqüências no plano do direito tributário. Assim, como o direito tributário está basicamente na Carta, pretende-se defender a idéia de que o conceito de tributo, apesar de não estar explícito na Constituição, nela tem sua origem e parâmetro de interpretação. A Constituição, pois, não define expressamente tributo. A fim de melhor compreender a idéia supra mencionada, precisamos socorrer-nos de ensinamentos do direito constitucional; logo a interpretação da Constituição deve ser sistemática, o que significa reconhecer ausência de contradições internas na Constituição. Dessa forma, entende-se que a Constituição significa a harmonização de princípios opostos, deve-se reduzir a extensão dos princípios até que eles sejam ambos preservados; portanto, não se pode perder de vista que se deve interpretar a Constituição como um todo. O conceito de tributo, nessa esteira, deve ser interpretado em consonância com os princípios que norteiam a tributação na Constituição Federal, como o Princípio Federativo, por exemplo. A federação é meio de limitação estatal. Outro artigo muito importante que influencia o conceito de tributo é o artigo 145, § 1º, que se relaciona com a idéia de personalidade e capacidade contributiva, sempre que possível, no que atine aos impostos. As idéias-chaves, constantes no artigo 1º: soberania, cidadania,

dignidade, valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, também contribuem para um perfeito entendimento do que seja tributo. O **artigo 3º** da Constituição diz ser objetivo da República Federativa construir uma sociedade livre, justa e solidária. Dessa forma, todos os cidadãos devem contribuir para o bem comum. Quando se tem riqueza, deve-se colaborar com uma parcela para o bem dos demais.

Outro dispositivo importante, que influencia o conceito de tributo, é o do artigo 150, I (que já está no art. 5º), que preleciona ser vedado aos entes políticos exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; é a chamada legalidade estrita, ou seja, uma vinculação imposta pela Constituição ao Estado no tocante à tributação. Nesse diapasão, convém lembrar que, sendo lei, é norma de conduta, e toda norma de conduta deve ser dissociável em dois pólos. Toda norma jurídica de conduta tem uma primeira parte, que é a hipótese de incidência, e uma segunda parte, que é o mandamento, unidos por um dever-ser. O fato jurídico, em qualquer ramo do direito, é o evento que se passa no universo em que nós vivemos, evento esse relevante, que é eleito do ordenamento jurídico para, uma vez ocorrido, desencadear um efeito jurídico, efeito esse que consiste em uma relação jurídica: nascimento, modificação, extinção de uma relação jurídica, relação jurídica essa que impõe a alguém uma faculdade, uma proibição ou uma obrigação. Somente a lei define a hipótese de incidência e o mandamento.

O conceito de tributo, em face da sua interpretação conforme à Constituição, tem essa peculiaridade: deve obedecer ao princípio da legalidade estrita. Cumpre ressaltar mais uma vez: não há possibilidade de discricionariedade na definição legislativa do tributo, mas só teremos tributo se o dever de pagar uma importância ao Estado for vinculado à previsão de existência de riqueza. Um outro princípio que é interessante observar no conceito de tributo, segundo Carrazza, é o art. 150, V ("é vedado estabelecer



limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio”). Essa norma se relaciona principalmente com o conceito de Federação.

### 5. Considerações finais

Pretendeu-se demonstrar, no decorrer desse ensaio, que o conceito e a natureza jurídica do tributo, ambos previstos no artigo 3º e 4º do Código Tributário Nacional, respectivamente, ganharam novas cores com o advento da Constituição Federal de 88.

Percebeu-se também que o conceito de tributo é singular, pois resulta da construção do direito positivo de cada país, em determinada época.

Verificou-se, por outro lado, a evolução teórica e doutrinária acerca da hipótese de incidência tributária; logo, pretendeu-se analisar os diferentes conceitos propostos pelos mais renomados estudiosos do direito tributário pátrio.

Outra constatação importante, após análise dos diferentes posicionamentos doutrinários, é que somente a natureza econômica do fato gerador ou fato imponível é que pode indicar qual realidade o legislador desejou apreciar e valorar para efeitos fiscais.

Isso é muito importante, principalmente quando se verifica o quanto determinados tributos, como por exemplo, recentemente, a taxa de fiscalização ambiental, instituída pela Lei nº 9960/2000, não obedecem ao conceito de tributo; que, no tocante à taxa, devia corresponder a uma contraprestação, com vistas à natureza econômica do fato imponível. Em conseqüência, em razão de Adin, com pedido liminar, o STF suspendeu a eficácia do artigo 8º da lei; os Ministros entenderam que a lei não definiu uma alíquota, mas valores uniformes para todos os contribuintes utilizadores de recursos ambientais.

### Notas

\* Para um maior aprofundamento da questão, recomenda-se a obra, da qual foram extraídas as idéias acerca dos laços entre direito tributário e Constituição: Curso de direito constitucional tributário, de autoria do professor Roque Carrazza.

### Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. [S.l.]: Max Limonad, 1998.

CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

\_\_\_\_\_. *O conceito de tributo no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MORAES, Bernardo Ribeiro. A Constituição de 1967 e a infra-estrutura tributária. *Revista de Direito Público*, n. 2.