



## Noções básicas: Reforma Tributária atinge toda a população

Um dos assuntos que periodicamente voltam à discussão é a chamada Reforma Tributária. Os impostos (em sentido amplo) atingem toda a população. A escolha sobre a forma de tributar define várias circunstâncias da vida econômica das Nações. Porém, tirando os juristas (em especial os tributaristas), economistas e governantes, poucos têm a exata noção de o

que significa Sistema Tributário ou como se estruturam, constitucionalmente, os diversos tipos de tributos e nem a diferença entre Imposto, Taxa, Empréstimo Compulsório, CIDE, Contribuição Previdenciária e outros.

A primeira noção necessária é justamente o conceito de Direito tributário. Ele é o ramo do Direito que regula a atividade financeira do Estado (em sentido amplo, abrangendo os governos Federal, Estadual e Municipal) ligada as normas que instituem, arrecadam e fiscalizam tributos.

### Quem pode tributar?

O Estado, no exercício de sua soberania, tributa para suprir seus gastos. Todavia, a tributação não é simples relação de poder, mas sim uma relação jurídica, submetida às normas. Isso porque, embora nas monarquias absolutistas fosse possível ao Rei exigir tributos conforme a sua própria vontade, o advento das restrições ao poder, tais como a “Magna Charta” de

1215 (que antecedeu as modernas Constituições), transformou o “governo dos homens” em “governo das leis”. É importante notar que um dos fatores que implicou a revolta dos nobres feudais contra o rei inglês, e consequentemente a imposição da “Magna Charta”, foi justamente a revolta contra a tributação desmedida e sem critérios.

Como os governantes não têm mais poderes ilimitados, mas somente aqueles previstos pela Constituição e pelas Leis do país, eles só podem cobrar tributos que estejam previstos no ordenamento.

O sistema brasileiro prevê duas etapas distintas: na primeira, a Constituição autoriza as esferas Federal, Estadual e Municipal a, querendo, instituir tributos por meio de leis (artigo 150, III), que devem observar, logicamente, a Constituição. Esta, por sua vez, estabelece diversas regras, tais como a que proíbe a União de tributar a renda dos Estados e dos Municípios (artigo 151, II) ou a que proíbe cobrar impostos sobre os templos de qualquer culto (artigo 150, VI, “b”). Para evitar que o mesmo fato seja tributado por dois entes ao mesmo tempo, a Constituição enumera quais Tributos podem ser criados para cada um dos níveis da Federação. Assim, a União (ente Federal) não pode cobrar imposto sobre a propriedade urbana (IPTU), pois este é reservado para os Municípios (artigo 156, I).

Um tipo especial de regras constitucionais é a Imunidade Tributária, que, atendendo a algum tipo de valor social ou político, suprime do Estado o poder de tributar determinados bens ou pessoas. É uma espécie de “competência negativa” estabelecida pela Constituição, tornando intocáveis objetos ou sujeitos para ampliar a liberdade em face do Estado. Assim é que, por exemplo, para proteger a liberdade de expressão e divulgação de idéias, a Constituição prevê que são imunes os livros, jornais, periódicos e papel destinado à impressão (artigo 150, VI, “d”). Ou para proteger a liberdade de crença, a Constituição



protege os templos de qualquer culto têm imunidade de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços ligados à sua finalidade (artigo 150, VI, “b”, e §4º).

Além disso, para tentar uniformizar o sistema nacional e evitar confusões entre os vários entes, a Constituição manda que as leis tributárias federais, estaduais ou municipais observem as regras definidas em Lei Complementar (artigo 149), no caso, Código Tributário Nacional (CTN). Por exemplo, a União não pode dizer que um imóvel no centro de uma cidade é rural para tributá-lo, pois, embora a Constituição autorize criar um Imposto sobre Propriedades Rurais (artigo 153, VI), o CTN define o que é propriedade urbana (artigo 32, §1º, CTN) e impede que ela seja usada como fato para aquele tributo federal (artigo 29, CTN). Assim, a lei que organiza um determinado imposto ou taxa não pode chamar de redondo aquilo que é

quadrado, e vice-versa [para o tema da possibilidade, ou não, de o Direito chamar um círculo de quadrado ou vice-versa.

Tudo isso leva a um segundo conceito: Tributo.

O CTN traz uma definição interessante (o que não é normal de ocorrer nas leis, que, por técnica legislativa, deixam os conceitos para a Doutrina): “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” (artigo 3º, CTN).

Trocando em miúdos: Tributo é todo pagamento exigido pelo Estado que não decorre de um acordo voluntário (como um contrato administrativo) e nem de uma punição (multa por infração à lei penal, por exemplo).

Na prática isso significa que, a partir das autorizações previstas na Constituição, o legislador pode examinar os fatos do dia a dia e, sobre um determinado fenômeno econômico, elaborar uma lei para exigir uma parcela daquele fato econômico para o Estado, a título de Tributo.

### **Tipos de tributos**

Estes Tributos podem ser agrupados de várias formas. Há, na literatura, diversas classificações. O CTN prevê uma, classificando-os em impostos, taxas e contribuições de melhoria (artigo 5º, CTN), mas, como ele é de 1966 e inferior hierarquicamente à Constituição

de 1988, há várias espécies de Tributos com regimes jurídicos diferentes destes (por regime jurídico entenda-se o conjunto de regras e princípios que definem a vida e a morte dos direitos e deveres ligados àquele tributo).

Uma das classificações mais completas arrola:

- (a) Impostos, (a.1) Nominados, (a.2) Residuais (artigo 154, I) e (a.3) Extraordinários de guerra;
- (b) Taxas, do (b.1) poder de polícia, (b.2) serviços públicos específicos e divisíveis e de (b.3) uso de via conservada pelo poder público; (c) Contribuições de melhoria; (d) Contribuições Especiais; que podem ser (d.1) Sociais, (d.1.1) gerais (artigo 149, 1ª parte), da (d.1.2) Seguridade Social (artigo 195, I, II e III)



e (d.1.3) Seguridade Social residuais (artigo 195, §4º) ou (d.1.4) Previdência e Assistência dos servidores públicos; além das contribuições (d.2) intervenção no domínio econômico, de (d.3) interesse das categorias profissionais ou de (d.4) custeio de serviço de iluminação pública; (e) empréstimos compulsórios (e.1) extraordinários de calamidade ou guerra; e os de (e.2) investimento.

De qualquer forma, há diversas regras constitucionais e legais que organizam estes tributos, tais como a que proíbe a cobrança de taxa sobre a mesma base de cálculo de um imposto (artigo 145, §2º, Constituição), por exemplo.

É impossível tratar de todos eles, com todas as suas nuances, neste breve espaço, mas os três mais comuns (Impostos, Taxas e Contribuições Sociais) podem ser resumidos a partir de um conceito único, fundamental e importantíssimo para o Direito Tributário: o “Fato Gerador”.

Diz o CTN que o Fato Gerador do pagamento de tributos é “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (artigo 114, do CTN). Em outras palavras, a lei deverá descrever claramente qual a situação econômica que gera o dever de pagar: o Fato Gerador.

Porém, apenas isso não é suficiente. É necessário que a lei que cria um tributo defina todos os aspectos do fato econômico que determinam o pagamento, ou seja, quem deve pagar, a quem pagar, qual o motivo (situação fática que gera o dever de pagar), quanto deve pagar etc. Um destes elementos é justamente a “Base de Cálculo”, que é a valoração (medida) numérica que representa a expressão econômica do Fato Gerador e que deve ter relação íntima com aquele, sob pena de se desnaturar o Tributo. Na terminologia jurídica, este conjunto de atributos é chamado de “Hipótese de Incidência”, isto é, a descrição daquela situação que, na hipótese de

ocorrer, fará a lei tributária incidir para nascer uma obrigação tributária. Esta obrigação pode ser a principal (pagar) ou acessória (manter os livros fiscais em dia, por exemplo) – artigos 114 e 115 do CTN.

### **Impostos, Taxas e Contribuições Sociais**

Os exemplos de tributos e regras são vários e não seria possível condensá-los num texto curto, mas voltando à questão da classificação dos tributos, a grande divisão que existe é entre os que têm o fato gerador vinculado a alguma ação do Estado em relação ao contribuinte e aqueles que não têm esta vinculação.

Quando o Tributo decorre de uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, temos o Imposto (artigo 16, CTN), ou seja, o fato gerador do imposto não tem nada a ver com algum serviço ou ação do Governo em relação ao contribuinte, como, por exemplo, no Imposto de Renda, que decorre, dentre outros, do simples fato de a pessoa que trabalhou ou obteve rendimento ter, com isso, aumentado a sua disponibilidade econômica (artigo 43, I, CTN).

Isso significa que o todo o volume de recursos arrecadado com os impostos ingressa no orçamento público para custear os serviços gerais do Estado independente de qualquer ligação com aquelas atividades tributadas.

Por isso, ao contrário do que pensa “o senso comum”, é irrelevante que seja mal prestado um serviço



---

público ligado, ainda que indiretamente, ao fato econômico gerador do imposto. Por exemplo: o fato de pagar o IPVA pela propriedade de um automóvel não garante nenhum retorno nas estradas que serão usadas com aquele, pois a renda deste Imposto entra no caixa

geral do Estado e pode ir para outro destino, como o pagamento de salários dos professores da rede pública; ou seja, a obrigação de pagar o IPVA não decorre do uso das estradas, mas sim da autorização constitucional dada aos Estados para cobrá-lo a fim de manter seus serviços.

Por outro lado, as Taxas são o pagamento devido pelo contribuinte por conta de serviços públicos prestados (ou postos à disposição) ou por conta do poder de polícia (artigo 145, II, Constituição). Porém, aqui, quando se fala em poder de polícia, não se está referindo à Polícia Civil ou Militar (sentido leigo da palavra), mas sim o poder de polícia em sentido jurídico, ou seja, “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” (artigo 78, CTN).

Ou seja, no caso das Taxas, ou ela é cobrada por algum serviço específico posto à disposição do contribuinte, ou ele decorre de algum tipo de fiscalização do Estado sobre uma atividade.

Por este motivo, no caso das Taxas, o Judiciário, cumprindo o que determina a Constituição e o CTN, exige a demonstração de que o serviço cobrado seja individualizável ou, se for o caso do exercício do poder de polícia, que exista algum aparato estatal destinado à fiscalização daquela

atividade. Daí as inúmeras decisões que entendiam indevidas as chamadas “taxas de iluminação pública”, uma vez que era impossível quantificar quanto de cada poste iluminava cada pessoa que pagava a taxa.

Curiosamente, mas demonstrando a íntima relação entre Direito, Economia e Política, a reação foi a Emenda Constitucional 39, de 2002, que inseriu um novo artigo na Constituição – artigo 149-A – para criar a figura da Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública e validar este tipo de cobrança.

Um terceiro tributo importante cuja participação na arrecadação tem aumentado ano a ano é Contribuição Especial. As contribuições especiais são tributos com finalidade constitucionalmente definida, como, por exemplo, a manutenção de um sistema de previdência social pública. Há autores que chamam de contribuições especiais e há quem chame de contribuições sociais, mas o importante é que elas diferem dos impostos e das taxas justamente pela destinação específica, embora tenham, ao mesmo tempo, similaridades com os impostos e as taxas.



As contribuições especiais podem ser subdivididas conforme a natureza da sua finalidade em [a] Contribuições sociais gerais (como as do Sistema “S” – SESI, SENAI, SESC – e o Salário-educação);[b] Contribuições para a seguridade social (exemplo: Contribuição sobre Folha de salários;FINSOCIAL; COFINS; CSLL); [c] Contribuições para intervenção no domínio

econômico; e [d] Contribuições no interesse de categoria profissional (Ex: as devidas para órgãos de conselhos de fiscalização e a contribuição sindical prevista no artigo 8º, IV, 2ª parte, da Constituição, com artigo 578, da CLT).

O interessante destas Contribuições é que elas tem um regime misto entre as taxas e os impostos, pois, se de um lado os seus fatos geradores muitas vezes não guardem ligação com uma atividade específica (uma empresa, que recolhe contribuição sobre o lucro para o sistema de Previdência não irá se aposentar, por óbvio), de outro, a sua destinação final está ligada a algum tipo de serviço específico.

Além disso, o crescimento exponencial da importância destas contribuições no bolo geral de arrecadação pode ser explicado por vários fatores, dentre eles o fato de a Constituição prever a possibilidade de cobrança de Contribuições sobre um grande número de fatos econômicos, inclusive os que já são tributados pelos impostos, e o entendimento jurisprudencial que o desvio da verba para outra destinação é questão administrativa-orçamentária que não afeta a validade da contribuição arrecadada.

### **Como podem tributar ?**

Não adianta toda essa estrutura jurídica para definir e limitar os tributos se não houver um procedimento para exigi-los, uma vez que não é racional esperar que todos paguem espontaneamente – e, mesmo se os contribuintes quisessem pagar, teriam que saber qual o valor devido.

E mais: como o Tributo envolve uma atividade do Estado, este não pode fazer nada que não estiver estritamente previsto para que ele faça, sob pena de configurar o chamado “desvio” ou “excesso de poder”.

Ocorrido o fato que gera o dever de pagar – por exemplo: adquirir renda –, nasce a chamada “obrigação tributária”, que nada mais é do que a relação jurídica de direito público entre o sujeito que pode cobrar (Estado) e o sujeito que deve pagar.

Porém, embora já exista a relação, ela não é líquida e nem exigível, sendo necessário que o Estado realize um procedimento chamado “lançamento tributário” para calcular o valor devido e informar quando, quem e como pagá-lo. O CTN define o Lançamento como “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (artigo 142, CTN).



Conforme a participação do contribuinte no ato, existem várias formas de realizar o lançamento: [1] o direto ou “de ofício”, no qual a autoridade realiza todos os atos; [2] Misto ou por declaração, em que particular declara certas informações para a autoridade administrativa e esta, num segundo momento, completa e efetua o lançamento (artigo 147, CTN); e, por

fim, o [3] auto-lançamento ou “lançamento por homologação”, cada vez mais comum, no qual o sujeito passivo declara, calcula e efetua o pagamento do valor devido e, depois, a Fazenda homologa o procedimento – expressa ou tacitamente pelo decurso do prazo – (artigo 150, CTN). Nesta última modalidade podem ser incluídas as várias formas de prestação de informações com pagamento conjunto, tais como a GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social) e a DCTF (Declaração de Contribuição de Tributos Federais).

Com o encerramento do procedimento administrativo – que deve prever alguma etapa de abertura de defesa para o cidadão –, a “obrigação” vira “crédito”. Se não for pago no prazo, ele é remetido para o setor jurídico para a cobrança judicial (inscrito em Dívida Ativa) e é ajuizada a ação de “Execução Fiscal” [para uma explicação lógica, filosófica e jurídica da necessidade e legitimidade de coerção para exigir o cumprimento das regras.

Conhecimento é poder e como poucos leigos conhecem de fato as noções tributárias, é necessário transmitir estas informações de forma clara e acessível para que, se quiserem, possam pressionar quem decide estas questões no legislativo.

Só assim, por exemplo, o cidadão poderá saber que um governante está mentindo quando diz esperar uma "Reforma Tributária" com algeação constitucional para desonerar a folha de salários, pois, entendendo que a Constituição apenas autoriza, mas não manda tributar, poderá compreender que basta uma Medida Provisória revogar a Contribuição Previdenciária, sendo desnecessária qualquer Emenda Constitucional.

Deixar de atuar politicamente por falta de conhecimento não é culpa de ninguém, mas deixar de agir por desinteresse, sim.

Logo, a compreensão do fenômeno tributário não pode partir apenas do ponto de vista jurídico e nem do econômico, mas sim, e principalmente, das relações de poder que permeiam a Sociedade e, às vezes, implicam desconhecimento sobre as leis ou favorecimento de grupos mais mobilizados a fim de receberem benefícios fiscais (como as Imunidades).

#### **Date Created**

15/02/2012