CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DE CATEGORIA PROFISSIONAL - SUA INSTITUIÇÃO PARA COMPENSAR PERDAS DECORRENTES DA GRATUIDADE DE ATOS NOTARIAIS-VIABILIDADE JURÍDICA - ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E TRIBUTÁRIOS

Eduardo D. Bottallo

Professor Titular de Direito Constitucional e Coordenador do Departamento de Direito de Estado da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo - Professor de Direito Financeiro da Faculdade de Direito Universidade de São Paulo.

Roque Antonio Carrazza

Professor Titular de Direito Tributário e Chefe do Departamento das Relações Tributárias, Econômicas e Comerciais da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

CONSULTA - PARECER - 1. Circunscrição do Problema - 2.Advertência preliminar - 3. A supremacia da Constituição Federal - 4. Tributação na Constituição - 5. Noção de Competência Tributária - 5.1. Os titulares das competências tributárias - 5.2. A competência tributária e a norma padrão de incidência dos tributos - 6. As Contribuições do art. 149, da Constituição - 6.1. - Generalidades - 6.2. As contribuições e o campo tributário da União - 7. As "contribuições" de interesse das categorias - 8. A "contribuição" cuja criação foi proposta pela Consulente. Sua natureza jurídica. Questões conexas - 8.1. A irrelevância jurídica do ***"nomen juris"*** *e a relevância da destinação do produto da arrecadação da contribuição proposta - 8.1.1. - Irrelevância jurídica da* ***"nomen juris"****. Natureza tributária - 8.1.2. Relevância da destinação do produto da arrecadação - 8.2. Possibilidade jurídica de sua hipótese de incidência coincidir com a de um imposto federal - 8.3. Competência impositiva residual: regime jurídico inaplicável à contribuição proposta - 9. Contribuição de interesse da categoria: imposto - 10. Explicação necessária - 11 A delegação da capacidade jurídica ativa. Sua viabilidade - 12. Repostas aos quesitos.*

CONSULTA

Submetem-nos a seguinte consulta:

"Tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei 2.353, de 1996, originário do Poder Executivo, que, dando nova redação ao art. 30, da Lei 6.015/73, torna gratuitos os atos de registro civil de nascimento e de assento de óbito praticados pelas serventias extrajudiciais.

A efetivação desta medida tornará inviável o funcionamento dos Serviços de Registro Civil das Pessoas Naturais, na medida em que a renda auferida por seus oficiais, com os demais atos, não será suficiente para cobrir seu custo.

Os notários e registradores entendem que o problema poderia ser solucionado através de recursos das demais especialidades de serventias extrajudiciais, a serem destinados aos

Serviços de Registro Civil das Pessoas Naturais. Com este intuito, as entidades representativas dos notários e registradores do Brasil enviaram sugestão ao Ministério da Justiça, a qual, entretanto, foi considerada constitucionalmente inviável".

Para nosso melhor esclarecimento, fez chegar às nossas mãos os seguintes documentos:

a) Projeto de Lei nº 2.353/93;

b) cópia da sugestão de Emenda do Projeto de Lei nº 2.353/93, formulada pela Associação de Notários e Registradores do Brasil - ANOREG;

c) parecer do Ministério da Justiça (nota nº 19/97), dando pela inconstitucionalidade da referida sugestão.

Posto isto, submete a nossa apreciação os seguintes quesitos:

"1º. A proposta referida acha-se conforme os ditames da Constituição Federal?

2º. Qual a forma pela qual os notários e registradores, excetuados os de Registro Civil das Pessoas Naturais poderiam ressarcir, a estes, a perda de receita que a gratuidade dos atos de nascimento e óbito lhes causará?

3º. Seria lícita a criação, em cada uma das unidades da Federação, de Conselhos Estaduais de Notários e Registradores para arrecadar as mencionadas contribuições e distribuí-las aos seus destinatários?"

PARECER

1. Circunscrição do problema

Deseja-se, em síntese, saber se há alguma vedação constitucional à criação de um tributo a ser cobrado dos notários e registradores, exceção feita aos de Registro Civil das Pessoas Naturais, para compensar, estes últimos, das perdas de receita que fatalmente terão, se vingar o projeto governamental de conceder a gratuidade dos atos e registro de nascimentos e de óbitos. Quer-se saber, outrossim, se tal tributo poderia ser arrecadado e distribuído a seus destinatários por *Conselhos de Notários e Registradores*, a serem criados em cada unidade Federativa.

2. Advertência preliminar

Antes de iniciarmos o exame do assunto objeto da consulta, faremos uma incursão pelo nosso Direito Constitucional.

De fato, só com o prévio conhecimento da supremacia da Lei Maior e das exigências que ela quer ver cumpridas, no que concerne à tributação, é que conseguiremos dar respostas científicas aos quesitos que nos foram propostos.

Antecipamos que o tributo adequado aos objetivos da Consulente é, segundo nos parece, a contribuição de interesse das categorias profissionais, previsto no art. 149, da Constituição Federal.

O presente parecer será, pois, organizado dedutivamente, de modo a permitir cheguemos, a final, a conclusões que, além de solverem as dúvidas apresentadas, encontrem total apoio em nosso ordenamento jurídico.

3. A supremacia da Constituição Federal

O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, estruturadas de forma hierarquizada. A Constituição ocupa, neste conjunto, o patamar mais elevado, dando fundamento de validade às demais normas, pois ela "representa o escalão de Direito positivo mais elevado".[1]

---

(1) *Hans Kelsen*, Teoria Pura do Direito, *trad. de João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 2ª ed., 1987, p.240*

No mesmo sentido, a palavra abalizada de Celso Ribeiro Bastos:

"...as normas componentes de um ordenamento jurídico encontram-se dispostas segundo uma hierarquia e formando uma espécie de pirâmide, sendo que a Constituição ocupa o ponto mais alto, o ápice da pirâmide legal, fazendo com que todas as demais normas que lhe vêm abaixo a ela se encontrem subordinadas".[2]

A Constituição, num Estado-de-Direito é a lei máxima, que submete todos os cidadãos e os próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Uma norma jurídica só será considerada válida se estiver em harmonia com as normas constitucionais. Nas Constituições rígidas, como a brasileira, as normas constitucionais legitimam toda a ordem jurídica. As leis, os atos administrativos, as sentenças valem, em última análise, enquanto desdobram mandamentos constitucionais.

Na magnífica lição de José Afonso da Silva, *"nossa Constituição é rígida. Em consequência, é a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ele confere poderes e competências governamentais. Nem o governo federal, nem os governos dos estados, nem os dos Municípios ou do Distrito Federal são soberanos, porque todos são limitados, expressa ou implicitamente, pelas normas positivas daquela lei fundamental. Exercem suas atribuições nos termos nela estabelecidos. Por outro lado, todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se se conformarem com as normas da Constituição Federal".*[3]

As normas constitucionais, além de ocuparem o ponto mais elevado da chamada *"pirâmide jurídica"*, caracterizam-se pela imperatividade de seus comandos, que obriga não só as pessoas (físicas ou jurídicas, nacionais ou internacionais), como o próprio Estado.

O que estamos procurando ressaltar é que a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional.

É por este motivo que dizemos que a Constituição é a lei fundamental do Estado, sendo, por tal motivo, superior a todas as suas demais manifestações normativas.

Para Gomes Canotilho a superioridade hierárquica da Constituição revela-se em três perspectivas; a saber:

"(1) as normas do direito constitucional constituem uma **'lex superior'** que recolhe o fundamento de validade em si própria ('autoprimazia normativa'); (2) as normas de direito constitucional são 'normas de normas' (**'norma normarum'**), afirmando-se como fontes de produção jurídica de outras normas (normas legais, normas regulamentares, normas estatutárias, etc.); (3) *a superioridade normativa das normas constitucionais implica o princípio da conformidade de todos os actos dos poderes políticos com a constituição*".[4]

Em resumo, as normas jurídicas mais importantes encontram-se na Constituição. É ela que indica quem detém os poderes estatais, quais são estes poderes, como devem ser exercidos e quais os direitos e garantias que as pessoas têm em relação a eles.

4. A TRIBUTAÇÃO, NA CONSTITUIÇÃO

A Carta Constitucional brasileira contém grande número de disposições que tratam de matérias tributárias. Realmente, ela não só apontou os fatos que podem ser alcançados pela

---

(2) Curso de Direito Constitucional, Saraiva, *São Paulo, 14ª ed. 1992. p.44*

(3) Curso de Direito Constitucional Positivo, *São Paulo, Malheiros Editores, 8ª ed. 1992, p.47.*

(4) Direito Constitucional, *Coimbra, Livraria Almedina, 5ª ed, 1991, p.141 (grifamos)*

tributação, como estabeleceu os limites e as condições de seu exercício, deixando pouca liberdade para o legislador ordinário das pessoas políticas.

Neste particular, o legislador constituinte pátrio adotou a técnica de prescrever, de modo exaustivo, as áreas dentro das quais as pessoas políticas podem exercer a tributação. Forjou, portanto, um sistema rígido de distribuição de competências.

Deste modo, os entes políticos só podem atuar dentro dos estritos termos da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal, uma vez que dela recebem não o *poder tributário*, mas, sim, uma parcela deste poder bastante limitada pelas normas que disciplinam seu exercício.

A propósito, um de nós teve a oportunidade de deixar registrado:

"... o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar 'in abstracto' tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição - e, ao fazê-lo -, apenas recria, num grau de concreção maior, o que nela já se encontra previsto - ou na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade"[5].

As competências tributárias das pessoas políticas foram perfeitamente desenhadas por grande número de normas constitucionais. Tais normas guiam o legislador ordinário (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria, *"in abstracto"*, as várias exações.

Nesse mesmo sentido, Elizabeth Nazar Carrazza dilucida:

"Deve (o legislador), portanto, verificar, na própria Carta Magna: a) qual o fato ou o conjunto de fatos sobre os quais pode incidir o tributo (balizas do aspecto material); b)até que ponto é livre na escolha do sujeito passivo da exação (contornos do aspecto pessoal); c) qual o âmbito de validade espacial e quais as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato impossível (limitações ao aspecto espacial); e d) quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo (parâmetros do aspecto temporal)".[6]

Permitimo-nos agora acrescentar, que a *base de cálculo* e a *alíquota* de cada tributo (aspecto quantitativo da norma jurídica tributária) também encontram seus paradigmas na Constituição. Deveras, a base de cálculo haverá de ser, sempre, uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária e, a alíquota (critério legal, que conjugado à base de cálculo, permite discernir o **quantum debeatur**), embora possa variar, não pode imprimir ao tributo feições confiscatórias (cf.art.150, IV, da CF), vulnerando, desse modo, o direito de propriedade constitucionalmente protegido (arts. 5°., XXII e 170, II da CF).

Estamos, pois, percebendo que, ao mesmo tempo em que distribuiu competências tributárias, a Constituição indicou os padrões que o legislador de cada pessoa política deverá obedecer enquanto institui tributos.[7]

Apenas para darmos fecho a este raciocínio, remarcamos que a Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu - ainda que, por vezes, de modo implícito e dando uma certa margem de liberdade para o legislador - a **norma padrão de incidência** (a **regra matriz**, o **arquétipo genérico**) de cada exação. Noutro falar, apontou a **hipótese de**

---

[5] *Roque Antonio Carrazza*, Curso de Direito Constitucional Tributário, *Malheiros Editores, 10ª ed., 1997, S. Paulo, p.239*

[6] O Imposto Sobre Serviços na Constituição, *dissertação de mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/SP, inédita, 1976, p.56 - esclarecemos no primeiro parêntese.*

[7] *Como vimos, a Constituição reduz todo e qualquer tributo a um arquétipo normativo ou* regra-matriz, *que o legislador é obrigado a levar em conta, quando cria "in abstracto", a exação.*

incidência possível, o **sujeito ativo possível**, o **sujeito passivo possível**, a **base de cálculo possível** e a **alíquota possível** das várias espécies e subespécies de tributos. Logo, o legislador, ao exercitar a competência tributária de sua pessoa política, deverá ser fiel à **norma padrão de incidência** do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir do arquétipo constitucional do mesmo.

Era precisamente isso que Albert Hensel queria expressar, quando enfatizava que toda norma tributária deve respeitar as limitações jurídicas impostas pela Constituição, Lei Suprema.[8]

Em remate, o legislador tributário das várias pessoas políticas, encontra, no Texto Supremo, perfeitamente iluminado e demarcado o caminho a ser por ele percorrido.

5. NOÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para melhor demonstrarmos as idéias acima lançadas, lembramos, meteoricamente, que competência **tributária** é a aptidão jurídica para criar, *"in abstracto"*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, isto só pode ser feito por meio de lei (art.150, I, da CF), que deve descrever todos os **elementos essenciais** da norma jurídica tributária; a saber: a **hipótese de incidência** do tributo, seu **sujeito ativo**, seu **sujeito passivo**, sua **base de cálculo** e sua **alíquota**.

Portanto, competência tributária é a possibilidade jurídica de criar, *"in abstracto"*, tributos, descerevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

Estamos aludindo, neste passo, à criação de tributos, tarefa exclusivamente legislativa e, não, a sua mera arrecadação, mister que se relaciona com o exercício da função administrativa. O exercício da competência tributária é uma das manifestações do exercício da função legislativa, que deflui da Constituição. Enfim, **criar tributos é legislar; arrecadá-los, administrar.**

Noutro dizer, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas, para que tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, a partir de faculdades constitucionais) pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não-tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das **isenções**. Portanto, quem pode tributar, pode também aumentar o tributo, minorá-lo, isentá-lo, no todo ou em parte, ou não tributar, observadas, sempre, obviamente, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma **decisão política**, a ser tomada pela própria entidade tributante.

5.1. Os titulares das competências tributárias

Têm competência tributária, no Brasil, as pessoas políticas, ou seja, a União, Os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Isto porque só elas possuem Legislativo próprio. E, como procuramos demonstrar, é o Poder Legislativo - e apenas ele - que, em nosso ordenamento jurídico, está credenciado a criar tributos.

Queremos anotar, a respeito, que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal receberam, do Diploma Máximo, competências para instituir, em caráter privativo, todas as modalidades de tributos (impostos, taxas e contribuições).

A Constituição delimitou o *campo tributável* e deu, em caráter privativo, uma parte

---

[8] Diritto Tributario, *trad. de Dino Jarach,, Dott. A. Giuffrè Editore, Milano, 1956, p.50*

dele à União; outra, a cada um dos Estados; ainda outra, a cada um dos Municípios; e, a última, ao Distrito Federal. Noutros termos, a União, cada um dos Estados, cada um dos Municípios e o Distrito Federal receberam da Constituição um campo tributário próprio.

5.2. A competência tributária e norma padrão de incidência dos tributos

As competências tributárias das pessoas políticas foram desenhadas, com retoques à perfeição, por grande messe de normas constitucionais. Tais normas operam como balizas intransponíveis, guiando o legislador ordinário (federal, estadual, municipal ou distrital), na criação *"in abstracto"*, das várias exações.

O Código Magno, ao conferir, às pessoas políticas, competências tributárias, teve o cuidado de gizar-lhes todos os contornos. Em razão disto, o legislador ordinário federal, ao descrever os vários aspectos da norma jurídica instituidora (ou majoradora) de cada tributo, deve observar os parâmetros constitucionais que disciplinam o exercício de sua competência tributária.

Postas estas idéias, vamos, agora, passar a cuidar das *contribuições* do art. 149, da Constituição Federal, máxime das de *interesse das categorias profissionais.*

6. AS CONTRIBUIÇÕES DO ART. 149, DA CONSTITUIÇÃO

6.1. Generalidades

Estipula o art. 149, da Constituição Federal:

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o dispositivo nos atrs. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo".

Com a só leitura deste artigo, já percebemos que as *contribuições* em tela têm natureza nitidamente tributária, mesmo porque, com a expressa alusão aos *"arts. 146, III e 150, I e III"*, ambos da Constituição Federal, fica óbvio que deverão obedecer ao *regime jurídico tributário.* Tal diga-se de passagem, a jurisprudência do Pretório Excelso.[9]

Portanto, as *contribuições* são, sem sombra de dúvida, tributos, uma vez que devem necessariamente obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação no Brasil.

E *tributos* qualificados pela finalidade que devem alcançar. Podem revestir a natureza jurídica de imposto ou de taxa, conforme as *hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem.*

Com efeito, ao contrário do que se fez com os demais tributos, a Constituição, ao cuidar destas *contribuições*, não declinou, a não ser incidentalmente (v.g. art.195, I), quais devem ser suas hipóteses de incidência e bases de cálculo.

Enfrentemos melhor esta questão.

---

[9] *Nesta linha, merece ser trazido à colação o entendimento manifestado pelo Ministro Moreira Alves, em seu voto no julgamento acerca da* contribuição social sobre o lucro, *do qual era relator:* "De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico*"(RE nº 146.733-9 - Pleno, j. 29.06.92).*

A Magna Carta, ao discriminar as competências legislativas tributárias entre as várias pessoas políticas, traçou a *regra-matriz* dos vários tributos que elas, querendo podem criar.

Pois bem, em seu art. 149, a Constituição não apontou a *regra-matriz* dessas *contribuições;* antes, contentou-se em indicar as *finalidades* que devem atingir, a saber: a) a intervenção no domínio econômico; b) o interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação federal nas respectivas áreas; e, c) o custeio da seguridade social.

Notamos, pois, que as 'contribuições' ora em exame não foram qualificadas, em nível constitucional, por suas *regras-matrizes*, mas, sim, por suas finalidades. Parece-nos sustentável que haverá este tipo de tributo sempre que implementada uma de suas finalidades constitucionais.

A doutrina de Hugo de Brito Machado segue a mesma linha:

"Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social".

"É induvidosa, hoje, a natureza tributária destas contribuições. Aliás, a identificação da natureza jurídica de qualquer imposição do Direito só tem sentido prático porque define o seu regime jurídico, vale dizer, define quais são as normas jurídicas aplicáveis".

"No caso de que se cuida, a Constituição afastou as divergências doutrinárias afirmando serem aplicáveis às contribuições em tela as normas gerais de Direito Tributário e os princípios da legalidade e da anterioridade tributárias, com ressalva, quanto a este, das contribuições de seguridade, às quais se aplica regra própria, conforme veremos adiante".[10]

Vemos, pois, que a União está credenciada a instituir impostos ou taxas para atender a uma destas finalidades, desde que não invada competências tributárias alheias, nem desconsidere *direitos fundamentais dos contribuintes.*[11]

Noutros termos, a União poderá criar, dentro de seu campo competencial, qualquer imposto ou taxa, explicitando que o tributo visará ou intervir no domínio econômico, ou atender ao interesse de uma dada categoria profissional ou econômica, como instrumento de atuação federal na respectiva área, ou, ainda, custear a Seguridade Social.

6.2. *As "contribuições" e o campo tributário da União*

Conforme vimos, as "contribuições" previstas no art. 149, da Constituição Federal, têm incontendivelmente natureza jurídica tributária.

É evidente que, ao instituí-las, a União não poderá invadir o campo tributário que a Lei Maior reservou às outras pessoas políticas. Antes, deverá observar estritamente o *princípio da reserva das competências tributárias*, elegendo, como *hipótese de incidência* dos gravames, apenas fatos que a Constituição permitiu sejam alvos de tributação federal.

Deste modo, a União, poderá criar, "*verbi gratia*", um adicional do imposto sobre a renda (imposto de sua competência explícita), determinando, na lei instituidora, que ele se

---

(10) Curso de Direito Tributário, *São Paulo, Malheiros Editores, 11ª ed., 1.997, p. 313.*

(11) *Estas são exigências impostergáveis do* "estatuto do contribuinte" *e dos princípios da rigidez e da reserva das competências tributárias, que irradiam efeitos sobre todo o nosso ordenamento jurídico, inclusive sobre este art. 149, do Código Máximo.*

destina a atender aos interesses de uma categoria profissional.[12] Já não lhe será permitido instituir uma "*contribuição de interesse das categorias profissionais*", sobre vendas de mercadorias, justamente porque a tributação das operações mercantis foi reservada, pela Lei Maior, à tributação dos Estados (o que eles fazem, por meio de ICMS).[13]

Neste sentido, aliás, a lição, sempre precisa, de Geraldo Ataliba:

"Se, pois, a União, criando contribuições, adota hipóteses de incidência que pertence aos estados ou Municípios, comete seu legislador inconstitucionalidade, por invasão de competência (Amílcar Falcão, Aliomar Baleeiro). Não se pode sustentar que as contribuições fogem a tal regime. Não cabe dizer, no nosso sistema, que o legislador, ao criar contribuições goza da mais ampla liberdade e que, em conseqüência, pode adotar toda e qualquer hipótese de incidência inclusive as reservadas constitucionalmente aos Estados e aos Municípios. Tal interpretação implicaria afirmar: a) que as competências tributárias não são exclusivas; b) que a repartição de competências não é rígida e que c) contribuição não é tributo.

"Não tem sentido admitir que a Constituição deu uma competência aos Estados e Municípios (nos arts. 155 e 156) e a retirou em outra disposição (art.149). Seria desfigurar a Constituição, entender que ela consente que a inovação da palavra 'contribuição' afaste todos os obstáculos à legislação da União, inclusive aos circunscritores de seu campo material de competência".

"Logo o legislador nacional, ao instituí-las, usa da competência de que dispõe, com as limitações que a caracterizam. Entender o contrário, seria admitir que o sistema de partilha de competências não é rígido. Que é modificável por legislação infraconstitucional. Seria admitir que as competências tributárias não são privativas, mas todas abertas à União. Seria atribuir estultice ao constituinte. Seria esvaziar o sistema constitucional tributário; torná-lo totalmente sem sentido, como um amontoado de preposições que nada obrigam, a ninguém dão vantagem, a ninguém direitos, de ninguém exigem nada".[14]

Em suma, estamos plenamente convencidos de que as "contribuições" do art.149, da Constituição Federal, são tributos qualificados pela finalidade constitucional que devem atingir. De acordo com suas *hipóteses de incidência* (fatos geradores "in abstracto") poderão revestir a natureza jurídica de imposto ou de taxa.[15].

---

(12) Observamos que se a União vier a criar, tendo em vista os interesses de uma dada categoria profissional, um adicional de qualquer dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V, do art. 153, da Lei Maior será facultado ao Poder Executivo Federal, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar-lhes as alíquotas (art.153, § 1º, da CF).

Por outro lado, se a União instituir um adicional do IPI, também no interesse de uma categoria profissional, ele deverá obedecer às regras da seletividade em função da essencialidade do produto e da não-cumulatividade *(art.153, § 3º, I e II, da CF).*

*Que fique porém evidenciado que, no exercício de sua competência tributária, a União poderá criar "*contribuições de interesse das categorias profissionais*" sobre rendimentos obtidos, sobre operações financeiras realizadas, sobre exportações efetuadas, etc., já que a tributação destes fatos foi-lhe reservada pela Constituição Federal.*

*(13) Igualmente a União não pode criar uma "*contribuição de interesse das categorias profissionais*" sobre prestações de serviços de qualquer natureza, já que a tributação destes fatos foi constitucionalmente reservada aos Municípios, que, diga-se de passagem, a estão realizando, por meio de ISS. Os exemplos, poderiam ser multiplicados, que são legião.*

(14) Hipótese de incidência Tributária, São Paulo, Malheiros Editores, 5ª ed., p.177

Quando a União as cria, deve respeitar as competências tributárias das demais pessoas políticas e, acima de tudo, os direitos e garantias constitucionais dos contribuintes.

Sendo as "contribuições" verdadeiros tributos, só valerão se e enquanto, em sua instituição, lançamento e modo de cobrança, respeitarem o *regime jurídico tributário*, superiormente traçado na Constituição Federal.

Se tiverem hipótese de incidência de algum imposto da chamada "competência residual" da União (art. 154, I, da CF [16]), deverão ser instituídas por lei complementar, não poderão ter hipótese de incidência ou base de cálculo iguais a de qualquer dos impostos elencados nos arts. 153, 155 e 156, da CF e precisarão observar o *princípio da não-cumulatividade.*

Se tiverem hipótese de incidência de algum imposto da chamada "*competência explícita*" da União (art.153, da CF) - o que também é perfeitamente possível - deverão ser criadas por meio de lei ordinária.

7. AS "CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS". PRINCIPAIS TRAÇOS CARACTERÍSTICOS

Como já tivemos a oportunidade de expor, a União pode instituir contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

Agora importa-nos considerar as "*contribuições de interesse das categorias profissionais*".

Convém remarcarmos que as *contribuições de interesse das categorias profissionais, como instrumento de atuação federal nas respectivas áreas* podem destinar-se a custear entidades (pessoas jurídicas de direito público ou privado) ou algumas das atividades por

---

[15] A nosso sentir, no Brasil, o tributo é o gênero, do qual o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são as espécies. Para nós, os empréstimos compulsórios (art.148, da CF) são tributos restituíveis, as contribuições parafiscais, tributos arrecadados por pessoa diversa daquela que os instituiu, os "impostos extraordinários" (art. 154, II da CF), simples impostos que a União, na iminência ou no caso de guerra externa, poderá criar, sem observar o princípio da reserva das competências impositivas e, finalmente, as "contribuições" (art. 149, da CF), tributos qualificados por sua finalidade.

Não ignoramos, porém, que muitos doutrinadores sustentam que as contribuições são uma nova categoria de tributos (ao lado dos impostos, das taxas, da contribuição de melhoria, dos empréstimos compulsórios etc.).

Isso não nos causa embaraços. É que as classificações - inclusive as classificações jurídicas - tem um quê de arbitrário. Dependem do critério eleito pelo agente classificador, ao dividir um conjunto de seres (objetos, coisas) em categorias.

Particularmente, analisando as normas constitucionais pertinentes (já que tínhamos em mira levar a efeito uma classificação jurídica dos tributos), chegamos à conclusão que há apenas três espécies tributárias: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. E que as "contribuições" enquadram-se em duas destas três categorias, dependendo da hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) que tiverem: ou na categoria imposto ou na categoria taxa.

Nada impede, porém que outros estudiosos, elegendo critérios classificatórios, diversos, subdividam os tributos em quatro, cinco, sete, ou, mesmo dez outras modalidades.

O que importa considerar é que, tanto na classificação dos tributos por nós proposta (impostos, taxas e contribuição de melhoria), quanto na levada a efeito por outros pesquisadores (impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições, etc.), as "contribuições" do art. 149, da CF, são tributos, devendo, pois, respeitar os princípios e normas constitucionais que regulam a ação tributária do Estado.

[16] CF. "Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição".

elas exercidas. Apenas para exemplificar, enquadram-se nesta categoria as *contribuições* arrecadadas, de seus filiados, pelos sindicatos, as *contribuições* que os advogados e estagiários pagam à *Ordem dos Advogados do Brasil,* as *contribuições* que os médicos pagam ao *Conselho Regional de Medicina* e assim por diante.

Tais contribuições revestem normalmente a natureza de imposto, devendo, destarte, ser instituídas por meio de lei ordinária, sempre obedecido o aludido *regime jurídico tributário.*

Muito bem, na medida em que o traço diferenciador destas contribuições repousa exatamente na circunstância de estarem, por injunção constitucional, predeterminadas ao cumprimento de uma finalidade, qual seja, o atendimento ao interesse das categorias profissionais a que se destinam, segue-se necessariamente que, em relação a elas, não se aplica a vedação do art. 167, IV, da Constituição Federal.[17]

Noutro dizer, a *regra-matriz constitucional* destas *contribuições* agrega, de modo indissociável, a idéia de *destinação.*

Queremos com tal assertiva sublinhar que, por imperativo da Lei Maior, os ingressos advindos da arrecadação destes tributos devem necessariamente ser destinados à viabilização ou ao custeio de uma determinada atividade de competência federal.

Pouco importa se tal atividade é desempenhada pela própria União ou por terceiro, delegatário. Sempre a destinação estará agregada *inhaeret et ad ossa* à estrutura da contribuição que irá custeá-la.

Por outro lado, o art. 167, IV, da Constituição refere-se especificamente a impostos e, não, a contribuições. E, mesmo que - como nós fazemos - se considere que tais contribuições, em última análise, são impostos (ou taxas) qualificados pela finalidade, o que as aparta desta espécie tributária é justamente a finalidade.

Em síntese, a vinculação do produto da arrecadação torna inconstitucional a norma jurídica que institui impostos em geral, mas é essencial, em tais contribuições. Isto vale mesmo quando elas vierem a revestir a natureza jurídica de imposto, porque, então, serão impostos diferenciados, exatamente em decorrência de estarem presas ao atendimento de uma finalidade constitucionalmente pré-estabelecida: o atendimento de "interesse de categorias profissionais ou econômicas". Evidentemente, as "*contribuições de interesse das categorias profissionais*" só poderão ser exigidas de quem efetivamente vier a beneficiar-se atuando num dado setor profissional. Noutras palavras, o legislador federal, só poderá eleger o sujeito passivo de tais "contribuições" dentre os que estiverem diretamente envolvidos com a atividade profissional que se pretende disciplinar.

Portanto, no caso da atividade notarial e registrária, desenvolvida em caráter privado, só os notários e registradores - nunca terceiros estranhos a tal atividade - é que poderão ser obrigados a suportar tais *contribuições.*

O "*quantum*" da "*contribuição de interesse da categoria profissinal*"deverá, na hipótese, corresponder, a um percentual dos emolumentos (benefício financeiro) por eles auferidos, no exercício de suas atividades típicas.

A lei federal, portanto, ao disciplinar o *aspecto quantitativo* (base de cálculo e alíquota) desta *"contribuição de interesse da categoria profissional",* deverá levar em conta os ganhos por eles obtidos.

---

[17] *CF* - "Art. 164. São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art.212 , e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem assim o disposto no § 4º, deste artigo".

Por igual modo, esta "contribuição de interesse da categoria profissional" não poderá ser escorchante, a ponto de destruir ou, mesmo, fazer perigar, o "equilíbrio econômico-financeiro" da atividade notarial ou registrária. Antes, o legislador federal, ao instituí-la, deverá usar de prudente discricionariedade. Situações de dúvida serão, em última análise, afastadas pelo Poder Judiciário.

Assim agremiados, podemos passar à análise da contribuição cuja criação foi proposta pela Consulente.

8. A *CONTRIBUIÇÃO* CUJA CRIAÇÃO FOI PROPOSTA PELA CONSULENTE. SUA NATUREZA JURÍDICA. QUESTÕES CONEXAS

A Consulente apresentou sugestão no sentido de ser criada uma exação destinada a compensar os encargos decorrentes da instituição da gratuidade para os atos de registro de nascimento e óbito. Fê-lo, sob a forma de Emenda ao Projeto de Lei 2353/96, nos seguintes termos:

"Emenda ao P.L. 2.353/96"[18]

"Dê-se ao art. 1º esta redação:

"Art. 1º. O art - 30, da lei 6015, de 31 de dezembro de 1973, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 30. São gratuitos os assentos de nascimento e os de óbito, lavrados pelos registradores civis das pessoas naturais, que exerçam a atividade em caráter privado, bem como a primeira certidão deles, sendo custeadas pelos demais serviços notariais e de registros, igualmente exercidos em caráter privado.

"§ 1º - É obrigatória a participação de todos os notários e registradores, que exerçam a atividade em caráter privado, na arrecadação dos valores destinados ao custeio previsto no 'caput' deste artigo.

"§ 2º - Os valores previstos no parágrafo anterior serão administrados para fins de recolhimento e repasse, por um Colegiado composto exclusivamente por notários e registradores que exerçam a atividade em caráter privado.

"§ 3º - Permanece o atual Par. 1º.

"§ 4º - Permanece o atual Par. 2º.

"§ 5º - Permanece o atual Par. 3º".

Temos para nós que tal figura compensatória, acaso venha a ser criada, na forma acima

---

[18] O projeto de Lei nº 2.353, de 1996, assim está redigido: "Art. 1º. o art. 30, da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1.973, passa a vigorar com a seguinte redação: "Art. 30. Não serão cobrados emolumentos pelo registro civil de nascimento e pelo assentamento de óbito, bem como pela primeira certidão deles, § 1º. Os emolumentos serão devidos pelas demais certidões extraídas, a pedido do interessado, do registro civil e do assento de óbito, salvo para os reconhecidamente pobres, para os quais é assegurada a gratuidade. § 2º. O estado de pobreza será comprovado por declaração assinada pelo próprio interessado, ou, em se tratando de analfabeto, a rogo, caso em que terá também a assinatura de duas testemunhas. § 3º. A falsidade de declaração ensejará a responsabilidade civil e penal do interessado'. Art. 2º. O art. 1º da Lei nº 9.265, de 12 de fevereiro de 1.996, fica acrescido do inciso VI, do seguinte teor: 'VI - O registro civil de nascimento e o assento de óbito, bem como as certidões respectivas, extraídas por ocasião do ato'. Art. 3º. Esta lei entre em vigor na data de sua publicação".

proposta, revestirá, por sem dúvida, a natureza de tributo e, mais do que isto, tipificará uma *contribuição* para o atendimento dos interesses de uma categoria profissional, qual seja a dos registradores civis e das pessoas naturais, que exerçam a atividade em caráter privado. Vejamos.

8.1. A irrelevância jurídica do "nomen iuris" e a relevância da destinação do produto da arrecadação da contribuição proposta

8.1.1. Irrelevância jurídica do "nomen iuris". Natureza tributária

É ponto bem verificado que a natureza de qualquer instituto do mundo do Direito é revelada pelo regime jurídico a que está submetido e, não, por seu *nomen jiuris".*

Nesse sentido, aliás, a lição clássica de Pontes de Miranda:

"Na exposição científica do Direito não podemos deixar que a terminologia perturbe o sistema jurídico ou a visão dele." [19]

Com efeito, as palavras e expressões são meros rótulos (Agustin Gordillo) que empregamos para denominar as coisas e realidades que nos cercam.

Como queira Hospers,[20] qualquer palavra ou expressão é conveniente, na medida em que nos colocamos de acordo sobre ela e a utilizamos de maneira adequada e congruente. As palavras ou expressões manifestam, somente, o estabelecido, por convenção, pela linguagem comum ou científica.

Assim, se um instituto jurídico obedecer ao regime tributário, estaremos diante de um tributo, independentemente da denominação (rótulo) que tiver recebido.

O próprio CTN, em seu art. 4°, I, dispõe didaticamente que a designação adotada pelo legislador não altera a natureza do tributo, nem genérica, nem específica.

Disto decorre que a figura jurídica proposta, independentemente do nome que o legislador vier a dar-lhe, terá sua natureza revelada pelo exame do *regime jurídico* a que estiver submetida. Como já adiantamos esta natureza é tributária.

De fato, se levarmos em conta que as obrigações jurídicas se dividem em *"ex voluntate"* e *"ex lege"*, conforme surjam da livre manifestação da vontade das partes (materializada num *contrato*) ou de imposição legal, afastamos, de imediato, a idéia de estarmos diante de uma figura que se possa encaixar na primeira categoria.

Não se cogita, aqui, de nenhum contrato (ato de vontade), do qual derive o dever de custear, pelos demais serviços notariais e de registros, aqueles que se pretende tornar gratuitos.

Em momento algum os responsáveis por tal custeio serão chamados a manifestar suas vontades, acerca das importâncias que lhes serão, a este título, exigidas. Noutro falar, elas não nascerão de acordos celebrados entre a União e estas pessoas,. mas da vontade da lei.

Efetivamente, os chamados a pagar essas somas de dinheiro, não concorrerão, com a vontade, para serem obrigados a recolhê-las. Serão a isto compelidos pela lei.

Em suma, por força de lei, exigir-se-á de uma larga categoria de notários, uma passagem de dinheiro privado aos cofres públicos.

Estaremos, pois, diante de uma obrigação legal, que, tornamos a repetir, revestirá a natureza do tributo.[21]

---

[19] Tratado de Direito Privado, *vol. 22, Rio, Borsói, 1958, p.13*

[20] Introdución al Analisis Filosófico, *Tomo I, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1966, p.35.*

De fato, se compararmos os traços característicos destas prestações, com o conceito de tributo, contido no art. 3º, do Código Tributário Nacional, facilmente notamos a existência de uma identidade entre ambos.

Dispõe o art. 3º, do Código Tributário Nacional:

"Art. 3º. Tributo é toda a 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".

Tomando como ponto de partida esta definição, confirmamos a assertiva de que as prestações em tela, acaso impostas pela lei, serão tributos.

Realmente, elas serão:

I - *prestações pecuniárias*: os prestadores, em caráter privado, de serviços notariais e de registro ver-se-ão obrigados, pela lei, a transferir dinheiro para o custeio de atividades de natureza pública;

II - *compulsórios*: os vínculos obrigacionais não nascerão das vontades destas pessoas, mas de imperativo legal *(ex vi legis);*

III - *em moeda*: as prestações pecuniárias em tela terão por objeto a transferência de ***dinheiro;***

IV - *que não se constituem em sanção por ato ilícito*: os chamados "serviços notariais e de registro", a toda evidência, estão longe de tipificar ilicitudes; são, pelo contrário, mais do que lícitas, condutas essenciais à implementação da *segurança jurídica*, na vida social;

V - *instituídas em lei*: efetivamente, como proposto, a exação em pauta será criada, *"in abstracto"* por meio de lei e

VI - *cobradas de modo totalmente vinculado*: o cálculo do montante da predita exação e a forma de seu pagamento não serão discricionariamente deixadas ao sabor das circunstâncias de momento, mas, pelo contrário, estarão presos ao exercício de atividade administrativa plenamente vinculada (lançamento e cobrança fiscais).

Não podemos fugir, pois, à irretorquível conclusão de que o modelo proposto corresponde, rigorosamente, à figura de tributo.

8.1.2. Relevância da destinação do produto da arrecadação

Por outro lado, é relevantíssima, no caso, a circunstância de tal *"contribuição"* destinar-se ao fim especificado (custeio dos atos notariais tornados gratuitos).

Não pretendemos aqui questionar o art. 4º, II do código Tributário Nacional, quando prescreve que a destinação legal do produto da arrecadação de um tributo não lhe altera a natureza jurídica.

Todavia, tal proposição é estranha ao caso em consulta, uma vez que, como cuidamos de demonstrar, a vinculação da receita obtida é, por incontornável determinação constitucional, da essência das contribuições de interesse das categorias profissionais.

---

(21) Oportunas, acerca deste assunto, as seguintes lições de Sacha Calmon Navarro Coelho: "Embora os contratos extraiam sua força das leis que lhes traçam o perfil ou, pelo menos, lhes atribuem os requisitos mínimos (contratos inominados) quando se diz que o tributo decorre da lei e as obrigações convencionais de contrato, está se querendo dizer o tributo é decorrente do fato unilateralmente previsto e a obrigação convencional de fato lícito bi ou multilateralmente acordado. Um é ex lege (nesse sentido) e o outro ex voluntate" ("O Fato Gerador", in Obrigação Tributária, *São Paulo, Ed. RT, 1988, pp.47/8).*

A propósito merece ser trazida à colação a seguinte assertiva de Luciano da Silva Amaro:

"...há situações em que a destinação do tributo é posta pela Constituição como aspecto integrante do regime jurídico da figura tributária, na medida em que se apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo (isto é, constitucional) da competência tributária".

"Nessas circunstâncias, não se pode ao examinar a figura tributária, ignorar a questão da destinação, nem descartá-la como critério que permita distinguir de outras a figura analisada".[22]

Ora, a questão central que a Consulente nos propõe enquadra-se perfeitamente na hipótese acima alvitrada pelo ilustre professor.

Deveras, na medida em que o tributo cogitado na proposta da Consulente está conectado ao atendimento dos interesses de uma categoria profissional (a dos notários e registrários), tal destinação passa a integrar seu regime jurídico.

Não se pode, *in casu*, restringir a compreensão deste regime, do momento em que a exação nasce (com a ocorrência do *fato imponível*) ao momento da *solutio* (com o pagamento de uma soma de dinheiro) da obrigação correspondente. Isto fatalmente conduziria ao atropelamento de uma *regra-matriz constitucional*, que, de modo particular, prestigia o aspecto financeiro da destinação do produto da arrecadação.

Embora não neguemos que, em regra, esta *destinação* é irrelevante para caracterizar o tributo, não podemos ignorar que a exação de que aqui se cogita pressupõe, por comando expresso da Carta Magna, a vinculação da receita obtida a órgão, fundo ou despesa, ainda que ela venha a assumir a roupagem de imposto.

Em consequência, tal vinculação, longe de ser vedada, é imprescindível, até porque é ela que vai confirmar a natureza de *contribuição de interesse da categoria profissional*, possibilitando o controle de sua constitucionalidade.

8.2. Possibilidade jurídica de sua hipótese de incidência coincidir com a de um imposto federal

A relevância desta destinação - estudada no sub item anterior - é, por igual modo, importante, porque, justamente ela, permitirá que uma mesma materialidade de hipótese de incidência tributária venha concomitantemente utilizada - e sempre de modo válido -, para um imposto federal e para a contribuição sob enfoque.

Assim, em exemplário armado ao propósito, nada impede que a obtenção de rendimentos (que já é a hipótese de incidência do imposto sobre a renda) seja também considerada, pelo legislador, hipótese de incidência da contribuição em tela, desde que o produto de sua arrecadação destine-se ao atendimento de interesse da categoria dos notários e registradores, em caráter privado. Damo-nos pressa em ressaltar que, neste caso, inexistirá quer *bis in idem,* quer *bitributação.*

Com o escopo de afastar possíveis dúvidas, lembramos, meteoricamente, que, em matéria tributária, dá-se o *bis in idem* quando o mesmo *fato jurídico* é tributado duas ou mais vezes, pela mesma pessoa política. Já, *bitributação* é o fenômeno pelo qual o *mesmo fato jurídico* vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas.

Desde logo fica evidente que de *bitributação* não se cogita, no caso em consulta.

Mas, também não há falar em bis in idem, porquanto a destinação necessária do produto da arrecadação confere, à contribuição, materialidade diversa daquela do imposto sobre a

---

(22). *"Conceito e classificação de tributos", in Revista de Direito Tributário, vol. 55, pp. 284/5*

renda. Melhor explicitando: **um** (o imposto sobre a renda), tem por materialidade, a obtenção de rendimentos pura e simplesmente; a **outra (a contribuição)**, a obtenção de rendimentos, tendo em vista o interesse da categoria profissional.

Portanto, se a União, que já criou o imposto sobre a renda, instituir a *contribuição*, nos termos propostos pela Consulente, esta, ainda que tendo como materialidade, os emolumentos (que, admitimos tipificarem renda), será plenamente válida, já que deitará raízes no predito art. 149, da Constituição. Como contribuição *"no interesse das categorias profissionais"* não se confundirá com o *imposto sobre a renda*, ainda que incidindo sobre a base econômica equivalente.

Rememoramos que, no caso do imposto sobre a renda, a vinculação da arrecadação é vedada por nosso ordenamento constitucional (cf. art. 167, IV. da CF). De revés, a mesma vinculação é fundamental para a regular construção legislativa da *contribuição* de interesse das categorias profissionais (cf. art. 149, da CF) de que aqui se cogita.

Exatamente por isso que a contribuição distingue-se do imposto, permitindo que ambos coexistam harmônica e validamente, desde que obedecidos os parâmetros por nós traçados.

8.3. Competência impositiva residual: regime jurídico inaplicável à contribuição proposta

Entendemos que não há falar, *in casu*, em exercício da competência impositiva residual da União.

Abrindo um ligeiro parênteses também no que concerne aos *impostos* (tributos não-vinculados a uma atuação estatal), a Magna Carta traçou a norma padrão de incidência dos que podem ser instituídos, sempre em caráter exclusivo, pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal.

Indo ao ponto que agora mais de perto nos interessa, à *União* é dado criar os impostos adnumerados no art. 153, I a VII, da Lei Fundamental e - desde que o faça por meio de lei complementar, não invada os campos impositivos estaduais, municipais e distrital, nem desconsidere os *direitos fundamentais dos contribuintes* - aqueles que a "imaginação criadora" do Congresso Nacional vier a conceber (cf, art. 154, I, da CF[23]).

Logo, à União é permitido criar impostos sobre a importação, a exportação, a renda etc. (todos elencados no art. 153, do Estatuto Supremo) e, dentro do teoricamente infinito campo de sua *competência residual (ou supletiva)*, impostos sobre os atos jurídicos, a cessão de direitos, as arrematações e assim avante.

Retornando à trilha central, vislumbramos, com hialina clareza, que a *contribuição* sugerida pela Consulente não tem sua criação condicionada à obediência ao regime aplicável aos impostos residuais.

Com efeito, a materialidade de tal contribuição é a obtenção de emolumentos (renda), hipótese que se ajusta confortavelmente ao art. 153, III da Lei Maior. Absolutamente não se cuida de materialidade não prevista neste versículo constitucional.

Demais disso, não se está diante de imposto sobre a renda, puro e simples, mas sim, de tributo incidente sobre uma parte dos rendimentos obtidos, tendo em vista o atendimento de interesses da categoria profissional dos notários e registradores, em regime privado.

---

[23]. CF -"Art. 154 - A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

Logo, para a criação desta *contribuição* não se exigem, nem lei complementar, nem obediência ao *princípio da não-cumulatividade*, nem, tampouco, repartição do produto arrecadado com os Estados e o Distrito Federal (cf. art. 157, II da CF[24]). Basta, apenas, a edição - como proposto - de lei ordinária, que crie, *"in abstracto"*, a exação em tela.

9. *"Contribuição de interesse da Categoria"*: imposto

Com base nas considerações anteriores, percebemos, sem maiores dificuldades, que a *"contribuição"* a ser criada por lei federal e a ser paga pelos notários e registradores, que exerçam a atividade em caráter privado, assumirá nitidamente o caráter de imposto.[25]

A análise dos fatos jurígenos que a farão nascer revela que esta exação terá por hipótese de incidência um comportamento do contribuinte, independente de qualquer atuação estatal: o fato de um notário ou registrador desempenhar suas funções específicas.

Queremos imediatamente salientar que a autorização estatal para desempenhar tais funções não constituirá o *fato jurígeno* desta exação. Apenas fixa quem poderá ser o sujeito passivo tributário. Ela não é - nem poderá vir a ser - a hipótese de incidência do tributo a ser criado, que, portanto, não nascerá de uma atuação estatal, mas de um comportamento do próprio contribuinte: praticar atos notariais ou registrários.

É o quanto basta para que afirmemos que tal *"contribuição"*, quando for legalmente instituída, assumirá as feições de autêntico imposto. Imposto porque terá por hipótese de incidência um fato independente de atuação estatal relativa ao contribuinte (a prática dos atos notariais e registrários) e, por base de cálculo, uma dimensão deste fato (o total dos emolumentos recebidos em decorrência da prática de tais atos). O binômio hipótese de incidência/base de cálculo da *"contribuição"* que se coagita instituir, confirma-nos sua natureza de imposto (tributo não vinculado), sob a modalidade de *"contribuição de interesse das categorias profissionais"*.

10. EXPLICAÇÃO NECESSÁRIA

A lei federal que vier a criar *"in abstracto"*, a *contribuição* em apreço, deverá descre-

---

[24] .CF - "Art. 157 - Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal: (...) II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I".

[25] Imposto é a modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consiste numa atuação estatal. Não é por outra razão que Geraldo Ataliba chamava o imposto de tributo não-vinculado. Não vinculado a quê? Não vincculado a uma atuação estatal.

Deveras, o imposto encontra seu fundamento de validade, única e exclusivamente, na competência tributária da pessoa política que o exige, não havendo necessidade, para que ele venha instituído e cobrado, que o Poder Público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica. É nesse sentido que muitos juristas chamam o imposto de tributos sem causa. Sem causa, não porque ele não tenha hipótese de incidência, mas porque não há necessidade de a entidade tributante oferecer qualquer contraprestação direta a quem o paga.

O imposto - se quisermos fugir da definição pela negativa - sempre tem por hipótese de incidência ou um comportamento do contribuinte ("v.g.: , o comportamento de alguém vender uma mercadoria) ou uma situação jurídica na qual ele se encontra ("v.g., a situação jurídica de proprietário de imóvel ocalizado na zona urbana de um dado Município). Enfim, o imposto nunca nasce de uma atuação estatal referida ao contribuinte (obra pública, serviço público, ato de polícia, etc.), mas, sempre, de um fato qualquer, que não envolva uma contraprestação estatal.

A idéia foi muito bem explicitada no art. 16, do CTN: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

ver, pormenorizadamente, todos os elementos de sua norma jurídica.

Não poderá limitar-se a apontar "genericamente" sua hipótese de incidência e seu sujeito passivo. Antes, deverá também explicitar seu sujeito ativo, sua base de cálculo e sua alíquota.

Reafirmamos que a lei que cria qualquer tributo deve descrever, pormenorizadamente, todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Esta é uma exigência do princípio de tipicidade tributária fechada, tão bem estudada por Alberto Xavier.

Para o mestre português, *"a tipicidade do fato tributário pressupõe... uma descrição rigorosa dos seus elementos constitutivos, cuja integral verificação é indispensável para a produção de efeitos"*.[26]

Assim, a norma jurídica tributária deve conter uma exaustiva descrição dos *pressupostos tributários*, apta a permitir sejam perfeitamente reconhecidos, quando ocorrerem, no mundo fenomênico.

Quando a norma jurídica tributária é incompleta, vale dizer, não descreve, de modo exaustivo, o *"tipo tributário"*, a exação não poderá ser exigida. É o que podemos chamar de *insuficiência* da norma jurídica tributária, que impede o surgimento do tributo.

Neste sentido, a *Proposta de Emenda* apresentada pela Consulente carece de ser aperfeiçoada, o que não será difícil. Basta que se agreguem os elementos faltantes da norma jurídica tributária.

Como sabemos, as contribuições em tela são tributos com finalidade constituicionalmente definida: o atendimento de interesse de categorias profissionais.

Assim, a elas se aplicam os princípios que regulam a tributação.

Dentre eles, merece destaque, por sem dúvida, o *princípio da legalidade*.

O princípio da legalidade vem enunciado no art. 5º, II, da Constituição Federal:

"Art. 5º - ("omissis")

.....

"II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

Bastaria este dispositivo constitucional para que se pudesse proclamar que, no Brasil, ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo que não tenha sido criado por meio de lei.

Mas o legislador constituinte, empenhado em acautelar direitos dos contribuintes, deixou estampada, de modo mais específico, esta idéia, no art. 150, I, da Carta Suprema:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

"I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça."

O tributo, pois, deve nascer da lei entendida em seus aspectos formal e material.

A propósito, um dos subscritores deste parecer teve o ensejo de consignar:

"Tal lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas), não se discutindo, de forma alguma, a delegação, ao Poder Executivo, da faculdade de definilos, ainda que em parte.

---

(26). Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, *São Paulo, Ed. RT, 1978, p.87.*

Laboram em equívoco, portanto, os que sustentam que o Chefe Executivo, no que tange à tributação, pode terminar a obra do legislador, regulamentando tudo o que ele apenas descreveu com traços largos. Na verdade, a faculdade regulamentar serve para ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei, mas não para agregar-lhes novos componentes ou, o que é pior, para defini-los do nada. Entendimento contrário viola o princípio da legalidade em sua própria essência".[27]

Resta evidente, portanto, que o Executivo não poderá apontar - nem mesmo por delegação legislativa - nenhum aspecto essencial da norma jurídica que vier a criar a *contribuição* em tela, sob pena de flagrante incostitucionalidade.

Não discrepa desta linha Paulo de Barros Carvalho:

"Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra-matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil dos tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública Federal a expedirem normas que dão acabamento à figura tributária concebida pelo legislador ordinário. Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica".[28]

Irrefutável, portanto, o entendimento acerca da invalidade de delegação de poderes à Administração para que venha a dispor sobre qualquer dos elementos da regra-matriz tributária, tarefa esta cincunscrita à lei instituidora do gravame.

Logo, para que tal contribuição seja válida e exigível faz-se mister que todos os aspectos de sua *norma jurídica tributária* - inclusive seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota - venham descritos em lei, conforme determina o magno *princípio da legalidade*.

Mais especificamente, é mister que a lei que venha a ser editada explicite quem será o sujeito ativo tributário (no caso o *Conselho Estadual de Notários e Registradores)* e quem será o sujeito passivo tributário (no caso, os praticantes dos demais atos - que não os assentos de nascimento e óbito - que constituem especialidades das serventias extrajudiciais).

Do mesmo modo, a lei em questão deverá especificar a base de cálculo (quais os emolumentos a serem levados em conta, para fins de tributação por meio desta *contribuição*) e a alíquota aplicável à espécie (x% do valor destes emolumentos).[29]

11. A DELEGAÇÃO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA. SUA VIABILIDADE JURÍDICA

A sugestão apresentada pela Consulente prevê a criação de *Conselhos Estaduais de Notários e Registradores,* que ficariam encarregados de arrecadar e distribuir, aos seus destinatários, a *contribuição* de que aqui se cogita.

Temos para nós que, em tese, inexistem obstáculos jurídicos à adoção de tal medida.

---

(27). Curso..., *p. 170 - os grifos estão no original.*

(28). Curso de Direito Tributário, *São Paulo Saraiva, 1.996, 7ª ed., p. 48 grifamos.*

(29). *Lembramos que a quantificação do tributo é feita pela base de cálculo e pela alíquota que sobre ela incide.*

A alíquota é o critério legal, normalmente expresso em porcentagem, que, conjugado à base de cálculo, permite que se chegue ao ***quantum debeatur****, ou seja, à quantia devida pelo contribuinte, ao Fisco ou a quem lhe faça às vezes, a título de tributo.*

Embora a *competência tributária* - aptidão para criar tributo - seja indelegável, a *capacidade tributária ativa* - aptidão para arrecadar o tributo - é delegável por lei. Assim, nada impede que os cogitados *Conselhos*, desde que regularmente criados, venham, afinal, a arrecadar e distribuir a predita *contribuição*, desde que, é claro, sejam, para tanto, autorizados por lei.

Esclarecemos, por oportuno, que, normalmente, os tributos são arrecadados pela própria pessoa política que os instituiu. Se dermos revista em nossa realidade jurídica veremos que, no mais das vezes, a União arrecada os tributos que ela, por meio de lei, criou, o mesmo ocorrendo com Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.

Entretanto, estas pessoas podem - desde que o façam sempre por meio de lei própria - autorizar terceiros *(no caso, os cogitados Conselhos)* a procederem à cobrança tributária.

Considerando que o produto arrecadado será por estes terceiros distribuídos, para o implemento das finalidades aqui mencionadas, estamos diante de uma situação de *parafiscalidade.*

Juridicamente, a parafiscalidade é apenas a atribuição, mediante lei, da capacidade tributária ativa que a pessoa política faz a outra pessoa (pública ou privada), que, por vontade desta mesma lei, passa a dispor do produto arrecadado, para a consecução de determinadas finalidades.[30]

Lembramos que não há nenhum obstáculo jurídico a esta delegação de capacidade tributária ativa. A Constituição não a proíbe e o Código Tributário Nacional a prevê expressamente (art. 7°, *caput*).

Evidentemente, tais *Conselhos*, por exercerem as atividades arrecadatórias e distributivas aqui mencionadas, ficarão sujeitos ao controle do Tribunal de Contas.

Com efeito, na medida em que os *Conselhos* serão responsáveis por dinheiros públicos, deverão ter suas contas julgadas pela *Casa de Contas*, a teor do que dispõe o art. 71, II, da Constituição Federal.[31]

12. RESPOSTAS AOS QUESITOS

Diante de todas as considerações procedentes, passamos a responder, de modo bem objetivo, aos quesitos que nos foram formulados.[32] Para maior clareza, vamos reproduzi-los:

1°. A proposta referida acha-se conforme os ditames da Constituição Federal?

Reposta: Sim. É juridicamente viável a sugestão apresentada pela Consulente, no sentido de ser instituído um tributo, para compensar as perdas que os *Serviços de Registro Civil das Pessoas Naturais* sofrerão, caso venha a ser aprovada a gratuidade dos atos de registro civil de nascimento e de óbito, praticados pelas Serventias Extrajudiciais.

Desdobrando a idéia:

I) Tal tributo será de espécie *contribuição de interesse de categoria profissional* (art.

---

(30). Para melhor aprofundamento destas idéias, vide, de Roque Antonio Carrazza, O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária, *São Paulo, Resenha Tributária, 1.977, especialmente pp. 37 a 56 e 77 a 79.*

(31). CF - "Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: (...) II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da Administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público".

(32) Evidentemente, questões conexas e a própria fundamentação das respostas a seguir dadas, encontram-se no corpo do parecer.

149, da CF), subsumindo-se à hipótese de incidência própria de imposto, com destinação específica: compensação das perdas sofridas com a gratuidade de alguns atos notariais.

II) A materialidade desta *contribuição* é a obtenção de emolumentos, uma das regras-matrizes do imposto sobre a renda (art. 153, III, da CF). Não se trata, entretanto, de imposto sobre a renda, puro em simples, mas, sim, de tributo incidente sobre uma *parte* dos rendimentos auferidos, tendo em vista o atendimento de interesses da categoria profissional dos notários e registradores, em regime privado.

III) Assim, a *contribuição* de que aqui se cogita absolutamente não se sujeita às prescrições do art. 154, I, da Constituição Federal (*competência impositiva residual*), mas, pelo contrário, encontra *fundamento de validade* no já mencionado art. 149, do mesmo Diploma Magno.

IV) Para a criação desta *contribuição* não se exige nem lei complementar, nem obediência ao *princípio da não-cumulatividade*, nem, tampouco, repartição do produto arrecadado com os Estados e o Distrito Federal. Basta, apenas, a edição de lei ordinária, que crie, *"in abstracto"*, a exação em tela.

V) Esta lei ordinária, no entanto, deverá descrever, com riqueza de detalhes, todos os aspectos de norma jurídica tributária pertinente; a saber: o sujeito ativo (os *Conselhos Estaduais de Notários e Registradores*), o sujeito passivo (os notários e registradores praticantes das demais especialidades das serventias extrajudiciais), a base de cálculo e a alíquota.

VI) Estando a cogitada *contribuição*, por imperativo constitucional, predeterminada ao cumprimento de finalidade de interesse de categoria profissional, a ela não se aplica a vedação do art. 167, IV, da Constituição Federal. Tal vedação refere-se, especificamente, a *impostos* e, não, a *contribuições*. E, mesmo que consideremos esta contribuição imposto qualificado pela finalidade, este último traço a coloca a salvo da supracitada vedação constitucional.

2º. **Qual a forma pela qual os notários e registradores, excetuados os de Registro civil das Pessoas Naturais poderiam ressarcir, a estes, a perda de receita que a gratuidade dos atos de nascimento e óbito lhes causará?**

Resposta: Como alvitrado na própria Consulta e na resposta ao quesito anterior, esta perda de receita poderá ser compensada por meio de cobrança de uma *contribuição*, a ser instituída em lei federal, com fundamento no art. 149, CF.

3º. Seria lícita a criação, em cada uma das unidades da Federação, de *Conselhos Estaduais de Notários e Registradores* para arrecadar as mencionadas *contribuições* e distribuí-las aos seus destinatários?

Resposta: Sim. Inexistem obstáculos jurídicos à criação, por meio de lei, de *Conselhos Estaduais de Notários e Registradores,* aos quais seriam atribuídas, por delegação, as tarefas de arrecadar a aviltrada *contribuição* e distribuir, aos beneficiários, o produto arrecadado.

Desdobrando a idéia:

I) No caso, haverá simples transferência legal da capacidade tributária ativa e do produto arrecadado (parafiscalidade), fenômeno que a Constituição não proíbe e que o Código Tributário Nacional (art. 7º) expressamente prevê.

II) Tais *Conselhos*, ao exercerem as mencionadas atividades arrecadatórias e distributivas, ficarão sujeitos ao controle do *Tribunal de Contas,* nos termos do art. 71, II, da Constituição Federal.

Este é o nosso parecer.