

TEORIA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA OU FENOMENOLOGIA DA TRIBUTAÇÃO E PRINCÍPIOS RETORES

*Sacha Calmon Navarro Coêlho*¹

OS QUATRO ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E A ESTRUTURA DO MANDAMENTO DA NORMA TRIBUTÁRIA

As hipóteses de incidência das normas tributárias contêm *descrição de fatos*. É importante assim repisar quais os aspectos mais salientes da *descrição*. Em primeiro lugar há o *aspecto material*, a descrição do fato mesmo. Depois o fato ou os fatos são devidamente enquadrados nas coordenadas de tempo e lugar. Daí advirão os aspectos *temporal* e *material* da hipótese de incidência. O fato, assim, passa a se qualificar em função dessas

1. Doutor em Direito, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Ex Professor Titular das Faculdades de Direito da UFMG e UFRJ. Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário das Faculdades Milton Campos. Ex Juiz Federal e Procurador Chefe da Procuradoria Fiscal de Minas Gerais. Fundador e Presidente Honorário da ABRADT. Presidente Honorário da ABDF. Membro da Academia Brasileira de Direito Tributário (ABDT), ocupante da cadeira nº 4. Sócio Conselheiro do Escritório Sacha Calmon e Misabel Derzi Consultores e Advogados. Autor do “Curso de Direito Tributário Brasileiro” (Forense). scalmon@sachacalmon.com.br

coordenadas espaço-temporais. Mas não é só. É inegável a autonomia de um *aspecto pessoal* na hipótese, como acabamos de ver.

Há fatos já descritos (aspecto material) e situados no espaço e no tempo que só ganham sentido se conotados com certas qualidades das pessoas (daí termos acrescentado mais um elemento à topografia básica da hipótese de incidência das normas tributárias). Quanto ao *fato mesmo* (aspecto material), é mister frisar que necessariamente terá de ser um *fato lícito*. Se o fato for ilícito, não teremos tributo, mas multa (norma sancionante), pois toda regra punitiva tem como hipótese, como suposto, um fato ilícito, razão para a aplicação da sanção. O fato, sobremais, não poderá ser contratual (não se contrai dever tributário por querer, por avença, *ex contractu*). O *fato jurígeno* que desencadeia o dever-de-pagar-tributo é previsto unilateralmente. Corresponde aos deveres heterônomos referidos por Kelsen, impostos *ab extra* por uma vontade estranha à da pessoa destinatária do dever. As hipóteses de incidência das normas tributárias decorrem de *descrições legislativas* de fatos lícitos que possuem virtude jurígena *ex lege*, contendo quatro aspectos: material, temporal, espacial e pessoal.

No que concerne às consequências das normas tributárias, entendemos que, além dos pontos magnos relacionados por Barros Carvalho – sujeitos ativo e passivo (critério pessoal da consequência) e base de cálculo e alíquotas (critério quantitativo) –, outros aspectos são contraditórios, todos pertinentes à relação jurídica que se forma com a realização da hipótese de incidência: como, onde, de que modo, quando, em que montante satisfazer ao débito em favor do sujeito ativo. O gráfico seguinte retrata a nossa concepção.

NORMA TRIBUTÁRIA	
<i>Hipótese de incidência – Fato previsto como jurígeno</i>	<i>Consequência jurídica – Dever tributário decorrente</i>
<ul style="list-style-type: none"> * Aspecto material – o fato em si * Aspecto temporal – condições de tempo * Aspecto espacial – condições de lugar * Aspecto pessoal – condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o <i>fato</i> 	<ul style="list-style-type: none"> * A quem pagar (sujeito ativo) * Quem deve pagar (sujeito passivo) * Quanto pagar (base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações) * Como pagar * Quando pagar * Onde pagar

No plano da consequência da norma tributária, particularmente, é forçoso convir que o ilustre Prof. Paulo de Barros Carvalho deixou de desenvolver a sua teoria de modo mais cabal (e poderia tê-lo feito, com sobras de mérito). A nosso sentir, *concessa venia*, ao reduzir o *aspecto quantitativo* das consequências endonormativas, para usar sua terminologia, a tão-somente dois elementos – base de cálculo (estrito senso) e alíquota -, o ilustre tributarista apequenou, restringiu, limitou a sua rica teorização. E por duas razões muito simples. A *uma*, porque tributos há que sequer *base de cálculo* e *alíquota* possuem. Hipótese frequente nas *taxas*. “Por certidão de bons antecedentes: R\$ 5,00. ” A *duas*, porque outros tantos tributos, mais complexos, exigem para a *quantificação do dever tributário* o concurso de outros dados imprescindíveis à fixação do *quantum debeat*. Casos, somente para exemplificar, do imposto de renda, tanto das pessoas jurídicas quanto das físicas, do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, do imposto sobre produtos industrializados e do imposto territorial rural, além de outros. Esses impostos, e no Direito comparado avultam exemplos mais, implicam cálculos e complicadores, sem os quais não é, de modo algum, possível fixar o *valor da prestação devida pelo sujeito passivo*. Nem se duvide de que, numa norma de obrigação, o mais importante

é mesmo o *valor da prestação*. *Aí se condensa a meta optata* da norma. O que se quer, mesmo, é o *pagamento* e a *quitação*.

Ora, se após a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo ainda restam adições, deduções e cálculos a fazer para se chegar ao *quantum* devido, então é porque o *aspecto quantitativo da consequência endornormativa* não se reduz a esses dois elementos (seria, aliás, simplório que assim fosse, invariavelmente). Vimos já que em alguns casos nem sequer são necessárias a base de cálculo e a alíquota. Vale dizer, são prescindíveis. Noutros casos não são suficientes...

Enquanto o *devedor* for obrigado a fazer operações para conhecer o *seu débito*, e o credor, para apurar o *seu crédito* (lançá-lo), necessitar também de fazê-las, já praticada a aplicação da *alíquota sobre* a base de cálculo, não se terá esgotado o *elemento quantitativo* da norma de tributação!

A conclusão se nos afigura singela e compreensível. Veja-se o caso do ICMS *brevitatis causa*. Não basta aplicar a alíquota interna, interestadual ou de exportação, sobre o *valor das operações tributáveis* ocorridas em lapso de tempo determinado. É necessário ainda que se deduza do montante achado pelo modo atrás descrito o valor dos créditos pelas entradas e dos “créditos presumidos” porventura previstos na legislação. Sem essa dedução não se chega ao *quantum debeatur*. A dedução não é facultativa, é imperativa. Decorre de preceituação inserta no comando da norma. Uma preceituação que *indica* como calcular o *tributo*. Se porventura o credor recebê-lo sem a referida dedução, estará recebendo a mais do que o devido, e, o devedor, pagando mal. Como o dever tributário é *ex lege*, será recebimento indevido, sem causa, ilegítimo, ilegal. Cabe ao devedor, na espécie, repetir o indébito se o credor não restituir *ex officio* o valor excedentário. É que o princípio da não-cumulatividade integra a norma de tributação do ICMS. Está “dentro” dela e não “fora”. A norma, repita-se pela undécima vez, não se confunde com as leis. É uma resultante das leis, inclusive constitucionais. O credor estatal, ao desenvolver a atividade administrativa do lançamento, ainda quando

predito ato se resume em *homologar* (o que implica, é óbvio, um exame prévio) o “procedimento de cálculo” do sujeito passivo, está obrigado a considerar o “crédito” pelas entradas ou presumido para chegar ao *quantum* devido. Relembre-se que ato administrativo do lançamento é *vinculado e privativo* e que, ademais, é um *ato de aplicação de norma a caso concreto*.

O ato administrativo do lançamento resume-se a individualizar a norma de tributação (e não outras normas). O Poder Executivo, cuja função é aplicar de ofício a lei (norma, digamos nós) ao caso concreto, ao produzir o lançamento está aplicando a norma de tributação às situações individuais. Noutro giro, está subsumindo a vida à norma. Fala-se muito que esta dedução do crédito, em tema de ICMS, é *uma compensação*. Ora, não resta a menor dúvida de que é. Só que esta *compensação* se dá no momento do lançamento e não depois dele...

E o lançamento é a aplicação da norma do ICMS à situação individual do contribuinte: *tanto da hipótese quanto da consequência da norma...*

Em suma, esta “compensação” é modo de *apurar o quantum debeat* do imposto, sem o quê não é possível ao sujeito passivo *pagar o que deve e corretamente receber quitação*.

A existência de outros “quantificadores”, diversos da base de cálculo e das alíquotas nos comandos normativos, é coisa corriqueira, de fácil observação: créditos presumidos nos impostos sujeitos ao princípio da não-cumulatividade são concedidos com a intenção explícita de reduzir o *quantum debeat* (ICMS e IPI). De outra parte, a concessão de “despesas fictas” (dedutíveis do lucro bruto) ou reduções programadas da base de cálculo (incentivos) igualmente são concedidas para diminuir, no final das contas, o imposto de renda devido. Consequentemente, o aspecto ou elemento quantitativo dos mandamentos das normas tributárias não se resume, exclusivamente, aos institutos da base de cálculo e das alíquotas. No caso que vamos tangendo, qual seja, o da necessária tomada

de crédito das operações anteriores sujeitadas ao ICMS, o que se passa é que a “compensação” entre os créditos e os débitos do contribuinte em dado período faz parte integrante do modo de calcular o *quantum debeatur* do imposto, por imperativo constitucional, no caso do Brasil, às luzes da CF/88. Tanto é assim que os contribuintes, mensalmente, calculam o imposto devido dessa forma, já que estão sujeitados a pagar em data certa, prevista em lei (*dias interpelat pro homine*). Nesta hora, a diferença entre “norma” e “lei”, como examinada na parte introdutória deste livro, assume extrema relevância prática. Os comandos legais, derivados da Constituição e das leis, são amalgamados na estrutura da norma, com reflexos ora na sua hipótese, ora no seu comando ou estatuição.

Fica assim comprovado que o “aspecto” ou “critério” quantitativo das consequências das normas de tributação não se reduz à base de cálculo e à alíquota. Pode ser que sim e pode ser que não. O importante é que a *norma diga*, com ou sem base de cálculo, com ou sem o concurso de outros elementos, como se calcula e quanto é o *débito* do sujeito passivo.

EQUÍVOCOS DA DOUTRINA

A melhor doutrina, contudo, vem se equivocando no estudo e na descrição da norma tributária. Toda ênfase é posta na *hipótese de incidência* (fato gerador *abstracto*); nela são alojados elementos estruturais que estão, em verdade, nas consequências das normas (*mandamentos*). Por isso é até mesmo lícito falar em escolas que “glorificam o fato gerador”.² No Brasil, obras há cuidando especificamente da “hipótese de incidência” das normas tributárias, isto é, do pressuposto jurídico das obrigações tributárias, em minuciosas e aprofundadas análises. Merecem destaque as bem elaboradas monografias

2. “Es esta la razón por que este ensayo de una teoría general del derecho-tributario material esta construydo al derecho e de la teoría del hecho imponible.” (JARACH, Dino. *El hecho imponible*. 2ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, p. 68).

de Amílcar de Araújo Falcão³ e Geraldo Ataliba⁴. Ademais, é muito raro um autor de tomo deixar de dedicar capítulos alentados ao estudo dos aspectos da hipótese de incidência: A. D. Giannini⁵, Perez de Ayala⁶, Hector B. Villegas⁷, Alfredo Augusto Becker⁸ e Ruy Barbosa Nogueira⁹ o fizeram.

Estes autores, com erronia, alocam nas hipóteses das normas tributárias, como já salientado, todos os “aspectos” que as compõem (enquanto entes lógicos juridicamente estruturados). De conseguinte esvaziam as “consequências” ou “mandamentos” normativos. Assim, fazem habitar nas hipóteses de incidência, além dos aspectos material, temporal e espacial, outros que são próprios do dever tributário decorrente, isto é, sujeitos ativo e passivo, bases de cálculo, alíquotas, como, onde e quando cumprir a prestação (pagar o tributo).

Amílcar de Araújo Falcão¹⁰ diz que: “Esta figura do sujeito passivo da obrigação é inerente à definição do próprio fato gerador. *Inhaeret et ossa.*”

3. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1973.

4. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...*, cit.

5. GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali di diritto tributario*. Torino, Utet, 1956.

6. AYALA, José Luiz Pérez de. *Derecho tributario*. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968.

7. VILLEGAS, Hector. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Depalma, 1972.

8. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo, Ed. Saraiva, 1973.

9. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito financeiro*. São Paulo, José Bushatsky, 1971.

10. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro – Discriminação de rendas*. Rio de Janeiro, Ed. Financieras, 1965, p. 112.

O Prof. Jarach¹¹, mais prolixo, leciona:

“Este pressuposto de fato se compõe de diferentes elementos: em primeiro lugar, os fatos objetivos contidos na definição legal do pressuposto; em segundo, a determinação objetiva do sujeito ou sujeitos, que resultem obrigados ao pagamento do gravame e o momento da vinculação do pressuposto de fato com o sujeito ativo da imposição; em terceiro lugar, a base de medição, chamada também base impositiva, isto é, a adoção de parâmetros que sirvam para valorar quantitativamente os fatos; em quarto lugar, a delimitação no espaço e no tempo desses fatos; e em quinto lugar, a quantidade expressada numa soma finita, ou em uma percentagem ou alíquota aplicável à base impositiva que permite determinar como resultado, o quantum da obrigação tributária.” (grifos nossos).

Geraldo Ataliba¹², senhor de magnífica monografia sobre o tema, didático, expõe: “Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal; e, d) aspecto espacial.” (O aspecto pessoal diz respeito aos sujeitos ativo e passivo).

Ruy Barbosa Nogueira¹³, de igual forma, faz com que na hipótese se contenha toda a relação jurídica, em mistura promíscua com o seu próprio pressuposto.

“A lei cria, em tese, a figura ou modelo e a consequência tributária somente surgirá se a situação descrita for praticada por alguém, dentro da jurisdição, num dado momento, submetido a uma base de cálculo e alíquota.

(...)

Assim, teoricamente, o fato gerador compreende aspectos objetivo, subjetivo, espacial, temporal, valorativo e tarifário.”

11. JARACH, Dino. *Estrutura e elementos da relação jurídico-tributária*. In Revista de Direito Público 16/337, abril/junho 1971.

12. Para Ataliba, o aspecto pessoal engloba os sujeitos ativo e passivo; o temporal, as coordenadas de tempo; o espacial, as condições de espaço; o material, a descrição do fato e a base de cálculo (as alíquotas fazem parte do mandamento). ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...*, cit., p. 81.

13. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito financeiro – Curso de direito tributário*. 2ª ed., São Paulo, José Bushatsky, 1970, p. 112-113.

Permissa venia, são defeituosas as manifestações da doutrina retro exposta, vez que é preciso respeitar a integridade conceitual do *ente* ou *objeto* que está em análise, ou seja, a norma jurídica tributária, em cuja estrutura se hospedam elementos precisos, uns na *hipótese*, outros na *consequência*, e não todos na hipótese.

Ademais, a doutrina que os autores citados expuseram contraria frontalmente a teoria da norma jurídica como ente hipotético em que dadas consequências se enlaçam a dados antecedentes. Com razão, Barros Carvalho¹⁴ já criticara a orientação dos que esvaziam a substância estrutural das consequências normativas.

“Haveremos de repelir, de modo peremptório, qualquer espécie de raciocínio que venha a esvaziar de substância a consequência da norma jurídica tributária, para efeito de deslocar os elementos que a definem como relação jurídica para a hipótese da mesma regra.”

A crítica procede. Os sujeitos da relação jurídica, assim como a prestação, são *consequências* que promanam ou decorrem da realização do fato jurígeno, com este não se confundindo.

Muito recentemente, parte da doutrina de vanguarda da tributarística brasileira vem negando a integração de princípios constitucionais expressos ao mandamento da norma de tributação, como se fosse possível existir “uma norma principiológica” ao lado de uma “norma de tributação”. A postura foi desenvolvida à vista do princípio da não-cumulatividade do ICMS, que manda abater das operações sujeitas ao imposto o valor já pago nas operações anteriores ocorridas “dentro do mês” (trata-se, é sabido, de uma conta-corrente fiscal mensalmente fechada para apuração do *quantum debeat* do ICMS).

Entende a referida doutrina que a *base de cálculo do ICMS* é o valor de que decorre a “saída da mercadoria” e nunca o valor agregado. Como a *base de cálculo* é elemento ou aspecto

14. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria...*, cit., p. 100-101.

da *consequência* ou *mandamento* da *norma de tributação*, o princípio da não-cumulatividade não faria parte dessa norma. Pelo contrário, formaria *outra* norma prescrevendo, no débito decorrente das saídas, o *abatimento* do *crédito* oriundo das “entradas” ocorridas no mês. A resultante dessa operação seria o *quantum devido* de ICMS em cada período de apuração do imposto, podendo acusar saldo positivo ou negativo. Assim, teríamos duas normas: *uma tributária*, declarando que o fato gerador do ICMS é a realização de algum tipo de operação relativa à circulação de mercadorias, tendo por base de cálculo o valor de saída da mercadoria decorrente dessa operação, e *outra principiológica*, de radicação constitucional, declarando que, em cada período de apuração do imposto, o crédito pelas entradas deve ser abatido do débito pelas saídas, desse modo fixado o *quantum debeatur* do ICMS a ser pago pelo *contribuinte*.

A concepção está inteira em um parecer a respeito de direito a crédito nas operações ditas “diferidas” e numa tese sobre operações isentas do ICMS. O parecer sobre ICMS e *diferimento* é de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, e a tese é de José Alfredo Borges, sobre *isenção e crédito*. Este último, autor mineiro de boa cepa, com produção intelectual ainda em começo, apresentou a tese acima nomeada num Congresso Nacional de Administração Fazendária realizado em Salvador, onde logrou aprovação. Diz ele às tantas:

“Já ficou demonstrado que a regra da não-cumulatividade de ICM não é elemento estrutural da figura impositiva, sendo, ao contrário, elemento exógeno à regra-modelo daquele imposto (norma tributária do ICM).”

Aliás, como observa, com acuidade, Paulo de Barros, a importância exagerada da regra da não-cumulatividade decorre da influência, perniciosa, da Economia no estudo do Direito, já que para esse o cânone da não-cumulatividade é tema pobre:

“O papel da não-cumulatividade no arcabouço normativo do ICM está jungido, tão somente, ao método de consideração do valor periódico de cada recolhimento. Nada tem que ver com a base de cálculo...”

Da mesma forma, Souto Borges observa que a mecânica de dedução do imposto já pago é *apenas* uma técnica ou mecânica especial de tributação, uma sistemática própria do imposto que não interfere nem na base de cálculo nem no fato gerador.

E, ainda, de idêntica maneira, existe o pensamento de Brockstedt, que, depois de enfatizar que a não-cumulatividade do ICMS não interfere nem na base de cálculo nem no fato gerador, completa que tal sistemática *limita-se* a assegurar ao contribuinte o direito de deduzir, do montante do imposto que deveria recolher, o que já foi recolhido ou o que incidiu sobre as operações anteriores.

Assentado está, portanto, o primeiro ponto: a regra da não-cumulatividade é dissociada da norma tributária do ICMS, atuando em um momento posterior ao da incidência desta última, e por ela – pela regra da não-cumulatividade – não fica o ICMS vinculado a um valor acrescido, elemento estranho tanto à hipótese quanto à consequência da norma tributária.

A erronia do raciocínio aí atrás transcrito e que tem a corroborá-lo figuras da estirpe de Souto Maior Borges, Paulo de Barros Carvalho, Brockstedt, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, reside precisamente nessa lamentável confusão entre *norma* e *lei*. A lei, seja constitucional ou infraconstitucional, seja a costumeira, nos países de Direito consuetudinário, seja a escrita, seja a veiculadora de princípios, seja a que prevê potestade, processo, dever ou sanção, se não confunde com a *norma*.

Esta é a *conclusão lógica final* de todas as leis e princípios existentes no sistema jurídico, única visualização possível do fenômeno normativo em face do cânone da totalidade do sistema jurídico a que alude Becker, a título de proposição metodológica.

Trilham por caminhos errados todos os que acham não integrar a *norma jurídico-tributária do ICMS* o princípio da não-cumulatividade. Integra sim, e integra a consequência. A base de cálculo *não é o único modo* de se apurar o *quantum* do dever decorrente da realização do suposto. Seria reduzir

a estrutura normativa à sua feição mais primária. Existem impostos sofisticados, do ponto de vista jurídico, tais como o ICMS e o imposto de renda, que exigem operações altamente complexas para a conclusão do *quantum debeat* e que solicitam o concurso de leis e princípios diversos, todos convergentes a um só fim: a “quantificação” do dever do sujeito passivo da obrigação.

No caso específico do ICMS, o *imposto devido* não decorre apenas da incidência da alíquota, singela e primária, sobre a *base de cálculo*, essa o valor de saída da mercadoria decorrente da operação que a faz circular. Depende de outros cálculos e de outros elementos complicadores. Depende, *v.g.*, por expressa determinação constitucional, da *dedução do crédito devido* pelas entradas do valor das “saídas”. Ora, se o cálculo monetário do imposto devido pelo contribuinte não fizer parte da consequência da norma-de-dever, dita tributária, estará destruída toda a rica versatilidade científica da teoria da norma tributária, presa ao “fetiche” da *base de cálculo*, erigida, em face do tributo, por Becker, Amílcar de Araújo Falcão e Rubens Gomes de Sousa como o seu elemento “definitório”. Não se nega a lição dos *mestres* de que a *base de cálculo* é o mais importante *fator de controle* do tributo. Sua inadequação em relação ao fato jurígeno aponta o teor de desequilíbrio da norma. Não obstante, não é sempre, de modo dogmático e intratável, que a base de cálculo *define a natureza jurídica do imposto*. Define, é certo, a *natureza jurídica do tributo*. A natureza jurídica do imposto, para ser definida, exige, também, o concurso de outros dados defluentes *das leis*. No caso do ICMS, só para exemplificar, depende, além da base de cálculo, do modo de apurar o *quantum debeat* final, implicando o princípio da não-cumulatividade. Dessarte, concernentemente à atuação dos princípios na formação das normas jurídicas, assunto que se coloca no plano mais alto da teoria normativa, não deve pairar sobre o tema a mais mínima dúvida.

A contraprova surge da contestação às teses de Geraldo Ataliba, Cleber Giardino e José Alfredo Borges. Se a

não-cumulatividade do ICMS – prevista na Constituição – não se projetasse “dentro” da *norma jurídica tributária* do ICMS, aperfeiçoando-lhe o perfil, teríamos pela frente os seguintes dislates:

a) O crédito pelas entradas, sendo *direito* do contribuinte, seria renunciável. Se *ex absurdo todos os contribuintes renunciassem ao direito*, o ICMS, de não-cumulativo, tornar-se-ia *cumulativo* (pela vontade do particular, contra a Constituição...).

b) O lançamento do imposto a pagar feito *ex officio* pelo sujeito ativo não poderia levar em linha de conta “o crédito pelas entradas em lapso de tempo determinado”, abatendo-o dos débitos pelas *saídas*. Competiria ao Fisco tão-somente apurar os *débitos*, aplicando a alíquota sobre a base de cálculo. Ao contribuinte competiria opor o seu direito de crédito (defluente das *entradas*). É sabido que o lançamento é ato de aplicação da *norma tributária* aos casos concretos. E sabe-se que o lançamento *ex officio* do ICMS, para ser perfeito, deve *apurar tanto os débitos quanto os créditos* do sujeito passivo (para chegar ao *quantum debeat*). Logo, o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS *integra* a norma jurídico-tributária do imposto em tela, e tanto integra que o lançamento (ato de aplicação da norma às situações individuais), ao quantificar o dever tributário para imputá-lo ao devedor, promove a apuração do débito e do crédito, compensando-os. (*Débito – crédito = imposto a pagar* ou *crédito – débito = crédito a transferir*).

Fosse o direito de crédito do contribuinte *autônomo e próprio*, não poderia o Fisco (sujeito ativo) apurá-lo através do lançamento, que é o *ato administrativo*. Existe, portanto, uma só relação jurídica e não duas. Uma só norma, a jurídica tributária, incorporando prescrições legislativas diversas, constitucionais e infraconstitucionais.

INCIDÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA

Feita a descrição arquitetônica da norma tributária em posição estática e feita também a crítica das deformações estruturais que certa doutrina produz ao descrevê-la, vem a pelo gizar os pontos principais relativos ao *mecanismo de incidência das normas jurídicas*. Ao invés de flagrar a norma em posição estática, importa agora surpreendê-la em movimento (dinâmica da incidência). Que se esclareça para logo, no entanto, que o ponto carrega importância ao deslinde do tema das exonerações. Afinal, o que *incide* ou *deixa de incidir* é o “mandamento” da norma, criando *deveres tributários*. A hipótese de incidência apenas ocorre...

Geraldo Ataliba¹⁵ diz-nos que “se costuma designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal”. E arremata: “A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a *incidência do mandamento*.” (grifos nossos).

Hensel¹⁶, chamando ao *fato* jurígeno de fato imponível, discorre conciso: “O comando: *Deves pagar imposto* é sempre condicionado à frase: *se realizas o fato imponível*.” (grifos nossos).

O quadro seguinte dá-nos uma visão bastante clara da *estrutura da norma* (hipótese e consequência) e da sua incidência, instaurando efeitos jurídicos concretos. Todavia, uma tal fenomenologia é, amiúde, percebida de modo imperfeito pelos juristas. A melhor página sobre o assunto é de Karl Engisch¹⁷, cujo adminículo aproveita extremamente a tese do trabalho, embora não se refira especificamente à norma tributária.

15. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese...*, cit., p. 41.

16. HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Trad. Dino Jarach, Milano, Ed. Giuffrè, 1956, p. 148.

17. ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 3ª ed., trad. João Baptista Machado, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1977, p. 43.

NORMA JURÍDICA IN ABSTRACTO (ESTÁTICA)	
<i>Hipótese de incidência prevendo em abstrato um fato jurígeno.</i>	<i>Comando da norma prevendo em consequência uma relação jurídica.</i>
“Pessoa física residente no país obter renda líquida superior a ‘alfa’ em dado ‘ano-base’.”	“Ficar dita pessoa obrigada a pagar imposto de renda à União Federal na forma, prazo e <i>quantum</i> previstos.”
↓ <i>Fenomenologia da incidência</i> ↓	↓ <i>Fenomenologia da incidência</i> ↓
Alguém ter obtido “de fato” renda líquida como descrito na hipótese (realização do “fato gerador”).	Incidência do comando e instauração do vínculo obrigacional.

Agora a cita de Engisch, antes prometida:

“Pode, de resto, duvidar-se, num caso concreto, sobre o que pertence à ‘hipótese legal’ e o que faz parte da ‘consequência jurídica’. Quando o § 8º do art. 23 do Código Civil diz: ‘Aquele que intencional ou negligentemente lesar ilicitamente a vida, a integridade física de outrem, fica obrigado a perdas e danos pelos prejuízos que daí resultem’, podemos perguntar-nos se a fórmula ‘danos que daí resultem’ pertence propriamente à hipótese legal ou à consequência jurídica. A solução correta é a seguinte: pertence aqui à hipótese legal que um determinado prejuízo tenha surgido, e à consequência jurídica que precisamente esse prejuízo é que deve ser indenizado. Pertence, com efeito, à hipótese legal tudo aquilo que se refere à situação a que vai conexionado o dever-ser (sollen), e à consequência jurídica tudo aquilo que determina o conteúdo deste dever-ser.

Sobre a ‘hipótese legal’ muito haverá ainda a dizer. Desde logo isto: que ela pode não ser constituída apenas por elementos positivos, mas também por elementos negativos, como o mostram os exemplos que acima apresentamos referentes às exceções a imperativos; que podem entrar a fazer parte dela, além disso, não só elementos exteriores, apreensíveis pelos sentidos, mas também elementos interiores, psíquicos, ‘subjctivos’ (v.g. ‘intencionalmente’, no referido § 8º do art. 23); ou que podemos encontrar nela, ao lado de elementos descritivos (como, v.g., ‘lesão corporal’), elementos referidos a valores ‘normativos’ (v.g. no § 2º, do art. 26 do Código Civil, ‘ofensa aos bons costumes’).

Mas há algo que precisamos pôr em destaque antes de prosseguirmos na nossa indagação: é que tanto a hipótese legal como a esta-tuição (consequência jurídica) são, enquanto elementos de regra jurídica, representadas por conceitos abstratos. Assim como os juí-zos hipotéticos no sentido lógico são constituídos por conceitos, de

igual modo o são a prótose e a apódose de um imperativo jurídico condicional. Por isso, a 'hipótese legal' e a 'consequência jurídica' (estatuição), como elementos constitutivos da regra jurídica, não devem ser confundidos com a concreta situação da vida e com a consequência jurídica concreta, tal como esta é proferida ou ditada com base naquela regra. Para maior clareza, chamamos por isso 'situação de fato' ou 'concreta situação da vida' à hipótese legal concretizada. Infelizmente, porém, não existe qualquer designação para a consequência jurídica concreta.” (grifos nossos).

A incidência é dinâmica. O fenômeno se dá como a seguir.

Acontecido o fato previsto na *hipótese legal* (hipótese de incidência), o mandamento, que era abstrato, virtual *in potentia*, torna-se atuante e incide. Demiúrgico, ao incidir produz efeitos no mundo real, instaurando relações jurídicas (direitos e deveres). A incidência, em Direito Tributário, é para imputar a determinadas pessoas o *dever de pagar somas de dinheiro ao Estado, a título de tributo*. Esse, precisamente, é o comportamento desejado pela ordem jurídica.

O Prof. José Souto Maior Borges, tributarista recifense, deita fala profunda sobre o assunto:¹⁸

“Analisada sob o prisma de sua estrutura lógica, toda norma jurídica, inclusive a tributária, se decompõe em uma hipótese de incidência ou previsão hipotética (suporte fático, fato gerador, fatispécie, tatbestand) e uma regra ou preceito (regra de conduta). Como se acentuou, a incidência da regra jurídica é infalível, mas somente ocorre depois de realizada a sua hipótese de incidência.”

A doutrina, de um modo geral, não dissente na compreensão do que seja incidência. Eduardo García Maynez, com acuidade, relata:¹⁹

“Hemos definido el supuesto jurídico como la hipótesis de cuya realización dependen las consecuencias establecidas por la norma.

18. BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. Ed. Sugestões Literárias, 1969, p. 176.

19. MAYNEZ, Eduardo García. *Introducción al estudio del derecho*. México, Porrúa, 1971, p. 172.

La citada definición revela el carácter necesario del nexo entre la realización de la hipótesis y los deberes y derechos que el precepto respectivamente impone e otorga.” (grifos nossos).

E Alfredo Augusto Becker finaliza:²⁰

“Toda e qualquer regra jurídica (independentemente de sua natureza tributária, civil, comercial etc.) tem a mesma estrutura lógica: a hipótese de incidência (fato gerador; suporte fático etc.) e a regra (norma, preceito, regra de conduta) cuja incidência fica condicionada à realização dessa hipótese de incidência.”

A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária que já se continha *in abstracto* no mandamento da norma de tributação instala-se no mundo fático com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese da norma. O estudo do tributo como norma é o estudo mesmo da obrigação tributária, sua estrutura e sua incidência; daí o notável papel que uma prospecção a este nível assume em face da Teoria Geral do Direito Tributário. Nem há assunto – eis aí uma real verdade – que, sendo justributário, careça de fincar raízes na teoria da norma. É desse ponto de partida que são lançadas as melhores especulações dos autores mais considerados. É que a norma tributária é uma “norma de conduta” cuja especificidade reside em *gerar o dever de pagar tributos*, dela promanando também a *exoneração do pagamento*. Desarte, a estrutura da obrigação tributária se contém na estrutura da norma de tributação. Na sua “hipótese de incidência”, ou “suposto”, ou “pressuposto”, ou “fato gerador”, está o *fato jurígeno tributário* desenhado pelo *Direito Positivo vigente* de cada época e de cada Estado. Sobre a importância dessa parte lógica da norma há toda uma literatura.²¹ No “comando”, ou

20. BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, p. 289

21. Mais perto de nós, *O fato gerador da obrigação tributária* de Amílcar de Araújo Falcão, *Hipótese de incidência tributária* de Geraldo Ataliba, *El hecho imponible* de Dino Jarach.

“consequência”, ou “preceito”, ou “estatuição”, ou “mandamento” da norma, ou outro nome que se lhe queira dar, aloja-se a “relação jurídica decorrente” ou a obrigação propriamente dita, contendo os sujeitos ativo e passivo e o *vinculum juris* entre eles existente para a realização da prestação: um *dare*. (Um dar dinheiro ao Estado, credor ou *accipiens* da prestação). Tome-se o estudo até agora feito sobre a norma tributária como um estudo sobre a obrigação e credite-se ao Prof. Paulo de Barros Carvalho o mérito de ter chamado a atenção da tributarística brasileira, quiçá latina, para a importância do “mandamento” da norma na mecânica de sua aplicação à vida, com o seu notável *A Teoria da Norma Tributária*.

A estrutura da obrigação tributária, expressa em forma de norma jurídica, permite a sua análise pormenorizada em caráter dogmático e contribui decisivamente para o avanço da doutrina jurídica ensinada nas universidades e praticada nos tribunais. Permite, ainda, o que é mais importante, o desfazimento de equívocos em curso na tributarística nacional, endossados pela maioria dos nossos estudiosos luminares.

A estrutura da obrigação como norma é, ademais, poderoso instrumento de análise crítica a operar retificações até mesmo em institutos jurídicos plasmados na legislação positiva.

Assim, tem sido dito e repetido que o conceito de tributo reside exclusivamente na sua hipótese de incidência. Desde que essa hipótese seja um *fato lícito, previsto em lei unilateralmente*, que não seja sanção de ato ilícito, estaremos em face de um “fato gerador” de tributo.

Tal assertiva não é verdadeira por inteiro. É necessário que a *consequência jurídica desse fato* configure uma relação jurídica obrigacional entre credor e devedor, pecuniária, administrativamente aplicada, para que se forme, em plenitude, a *figura do tributo*.

De pronto é preciso dizer que o tributo ou a obrigação tributária está na *implicação entre a hipótese e a consequência da norma*, conforme o determine o *Direito Positivo* de cada

época, de cada povo. *Pode acontecer de a consequência da realização de uma hipótese de incidência tributária vir a ser de cunho pessoal ou de prestação em espécie. Basta que a lei assim o determine.*

Entre nós, o conceito de tributo inserto no art. 3º do CTN prevê, na hipótese de incidência, a seguinte estruturação em termos de lógica deôntica: um fato lícito qualquer previsto em lei (acontratual e que não seja sanção de ato ilícito). Esta colocação afasta como pressuposto do tributo as infrações a deveres jurídicos que geram as multas, as agressões patrimoniais deliberadas ou culposas que provocam as reparações civis (indenizações) e, igualmente, os atos jurídicos bilaterais (contratos) que ocasionem obrigações pecuniárias. Todavia é insuficiente, somente a hipótese de incidência prevista no art. 3º do CTN, para extremar o pressuposto do tributo do pressuposto das obrigações pecuniárias unilateralmente previstas, existentes, por exemplo, no Direito Privado, como é o caso da *obrigação de alimentar*.

O dever do alimentante decorre de um *fato lícito* previsto em lei, que não traduz sanção de ato ilícito. No exemplo figurado, é preciso recorrer a certos aspectos da consequência da norma de tributação para divorciar a obrigação de dar alimentos da obrigação de dar, tributária, ambas de *cunho pecuniário*. A diferença residirá exatamente, já no plano de mandamento normativo, na qualidade do sujeito ativo. Somente as *pessoas naturais* recebem alimentos. Mais, a obrigação tributária é cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada – um dos elementos legais do conceito de tributo existente no CTN –, o que não ocorre com a obrigação de alimentar, cuja aplicação é feita pelas partes interessadas, na esfera civil, com ou sem interferência do Judiciário.

A natureza pecuniária da prestação, a seu turno, é que diferencia o *tributo* de outros deveres legais unilateralmente impostos a partir de pressupostos jurídicos estribados em fatos lícitos. Certos deveres de fazer e não-fazer, tais como os deveres administrativos de reter o imposto, de escriturar

livros e de emitir notas fiscais, decorrem de situações fáticas absolutamente lícitas: ser contribuinte ou responsável, ou até mesmo “retentor” de tributos (obrigação de reter na fonte tributos alheios; obrigação de fazer).

Finalmente, a análise das consequências normativas de índole tributária permite extrair dados que só a hipótese de incidência da norma (fato gerador) não seria capaz de fornecer. E dados importantes, até mesmo fundamentais, para a perfeita compreensão do fenômeno tributário. É o caso típico do *empréstimo compulsório – tributo em si mesmo* –, que tanto pode revestir a natureza de imposto quanto a de taxa, dependendo de sua hipótese de incidência. Se a hipótese de incidência contemplar fato lícito qualquer que não envolva atuação estatal, será imposto. Se envolver fato lícito externado em atuação estatal – prestação de serviço público específico e divisível ou exercício de poder de polícia –, será taxa (art. 16 e 77 e ss. do CTN). Todavia, a especificidade de ser restituível é qualificação jurídica abroquelada na *consequência* da norma jurídica tributária que põe o compulsório ou, se se prefere, no seu mandamento e não na sua hipótese de incidência, gerando inclusive direito subjetivo em favor do contribuinte, oponível ao Estado quanto à devolução, no prazo e na forma previstos (o empréstimo compulsório não é mais que um tributo restituível).

Isto não significa esteja derogado o art. 4º do CTN, fixador da regra de que a natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, bem como a destinação legal do produto de sua arrecadação. Certo, não é o destino do produto da arrecadação do empréstimo compulsório que lhe determina o “ser jurídico”, que tanto pode ser de imposto quanto de taxa, dependendo da sua hipótese de incidência (fato gerador). Todavia, o elemento *restituição* caracteriza um imposto ou taxa *restituível*. Este caráter está na consequência da norma de tributação. Mais uma vez, a implicação entre hipótese e consequência como fundamento do *dever-ser*, alma

do Direito como disciplina normativa. Mais uma vez a norma – ente derivado – condensando as declarações de vontade do legislador dispersas no *orbe* jurídico positivo.

O conceito legal de tributo vigente no Direito brasileiro permite a formação de obrigações tributárias perfeitamente identificáveis e possibilita aos juristas descrevê-las com segurança e esmero, malgrado as críticas que lhe foram feitas e, efetivamente, ainda o são. É que o conceito de tributo do CTN – lei complementar da Constituição *ratione materiae* – contém um teor de elasticidade normativa suficientemente dilargado para *abarc*ar *quaisquer exigências pecuniárias que os governos da federação façam a seus jurisdicionados, baseadas em fatos lícitos unilateralmente descritos em lei e cobradas administrativamente, até mesmo pelas instrumentalidades desses governos, independentemente dos fins alardeados pelos governantes.*

Dessarte, toda requisição de dinheiro promovida pelo Governo entre os seus governados, que não seja *preço, multa, indenização, butim de guerra em pecúnia, valores monetários vacantes, jacentes, valores doados ou meras entradas de caixa*, será juridicamente uma requisição tributária e submete-se ao regime jurídico dos tributos.

Isso vem muito a propósito de certas exegeses que procuram, com apenas *nominar diferentemente* coisas iguais, dizer que são desiguais.

Confundem o plano da linguagem do legislador, as palavras com que são feitas as leis, com o plano da lógica jurídica, o plano das normas.

Diante de, digamos, duas requisições de dinheiro feitas pelo Governo, com *nomes diferentes*, chegam a dizer que uma é tributo e outra não, muito embora ambas ostentem as seguintes características:

- a) são previstas em lei;
- b) que declinam o acontecer de um *fato* como jurígeno;

- c) fato esse que é lícito e não constitui sanção de ato ilícito, donde;
- d) do acontecer do fato decorre uma obrigação de dar dinheiro ao Estado, a cargo do jurisdicionado, certo que;
- e) dita obrigação é *administrativamente lançada* (o pagamento, porém, é voluntário, feito pelo contribuinte, salvo nos impostos de cadastro).

São fórmulas jurídicas em que as hipóteses de incidência e as consequências são idênticas em termos de lógica deôntica.

Não se pode compreender como é possível chamar a uma obrigação tributária e, a outra, não-tributária.

Em 07/06/78, no RE 86.595, proveniente da Bahia, sendo relator o Min. Xavier de Albuquerque, o STF, à unanimidade, decidiu em favor de Bernardo Kaufman & Cia. Ltda., contra o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural, que a contribuição para o FUNRURAL, uma contribuição previdenciária, tinha natureza tributária, sujeitando-se, por isso mesmo, às regras sobre decadência e prescrição insertas nos art. 173 e 174 do Código Tributário Nacional.

Não obstante, o Min. Moreira Alves, na sua declaração de voto, embora tenha acompanhado o relator que dava pela natureza tributária da contribuição para o FUNRURAL, o fez por critérios temporais, discordando, de uma certa época para cá, da tese que considera tributo dita contribuição.

Com efeito, para o ínclito Ministro, dita contribuição só teve natureza tributária até 1977 (de 1966, desde o Decreto-lei 27, até 1977, data da Emenda Constitucional nº 8).

O aludido voto assim está vazado, *verbis*:

“1. Pedi vista para examinar a natureza jurídica da contribuição, em causa, devida ao FUNRURAL.

2. Do exame a que procedi, concluo que, realmente, sua natureza é tributária.

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

Já o era, aliás, desde o Decreto-lei 27, que alterou a redação do art. 217 do CTN, para ressaltar a incidência e a exigibilidade da contribuição sindical, das quotas de previdências e outras exações parafiscais, inclusive a devida ao FUNRURAL. Nesse sentido, é incisiva a lição de Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 9ª ed., p. 69 e 584). Reafirmou-se a Emenda Constitucional 1/69, que, no capítulo concernente ao sistema tributário (art. 21, § 2º, I), aludiu às contribuições que têm em vista o interesse da previdência social. Por isso mesmo, e para retirar delas o caráter de tributo, a Emenda Constitucional 8/77 alterou a redação desse inciso, substituindo a expressão ‘e o interesse da previdência social’ por ‘e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social’, tendo, a par disso, e com o mesmo objetivo, acrescentado um inciso – o X – ao art. 43 da Emenda 1/69 (‘Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente: ... X – contribuições sociais para custear os encargos previstos nos arts. 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, ... § 1º, 175, § 4º, e 178’), o que indica, sem qualquer dúvida, que essas contribuições não se enquadram entre os tributos, aos quais já aludia, e continua aludindo, o inciso I desse mesmo art. 43.

Portanto, de 1966 a 1977 (do Decreto-lei 27 à Emenda Constitucional 8), contribuições como a devida ao FUNRURAL tinham natureza tributária. Deixaram de tê-la a partir da Emenda 8.

3. No caso, a questão versa sobre contribuições relativas a 1967 e 1968. Por isso, concordo com o eminente relator em considerar que tinham elas natureza tributária, aplicando-se-lhes, conseqüentemente, quanto à prescrição e à decadência, o Código Tributário Nacional.

4. Em face do exposto, também não conheço do presente recurso.”

A especificidade do tributo na ontologia jurídica não consta do voto. Precisamente isto não foi apreendido pelo Min. Moreira Alves.

Para ele, as “contribuições previdenciárias” só foram tributos enquanto a Constituição da República as mencionou expressamente no capítulo dedicado ao sistema tributário.

Quando, em virtude do “Pacote” de abril (Emenda nº 8), a Carta não mais a elas se referiu, neste capítulo, frise, teriam deixado de sê-lo (ver voto, retro).

A inevitável consequência a extrair do voto do Ministro é a de que, a partir da Emenda 8, existem no Direito brasileiro dois tipos de prestações pecuniárias, compulsórias, em moeda ou em valor que nela se possa exprimir, instituídas em lei, sem serem sanção de ato ilícito e cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º do CTN). Uma é tributo, aplicando-se-lhe os princípios tributários. A outra não tem natureza tributária, devendo ser regida por leis e princípios diversos, como é o caso das contribuições para o FGTS, o PIS, o salário-educação, as contribuições previdenciárias, mormente a devida ao FUNRURAL. Assim, uma é tributo, outra não, embora esta última também não seja indenização, nem multa, nem apropriação, nem decorra tampouco de contrato, por isso que é *ex lege* e compulsória, tal qual o tributo é.

Causa espécie que duas figuras absolutamente iguais do ponto de vista ontológico e jurídico sejam diferentes.

Derradeiramente, cabe refutar aqui certa crítica que se tem feito ao art. 3º do CTN. Certos autores – e não são leguleios – afirmam que a expressão “em moeda ou em valor que nela se possa exprimir” abre ensanchas a que a prestação tributária venha a ser em cabritos ou cestas de couve, na medida em que todas as coisas são avaliadas em moeda. Duas objeções são possíveis:

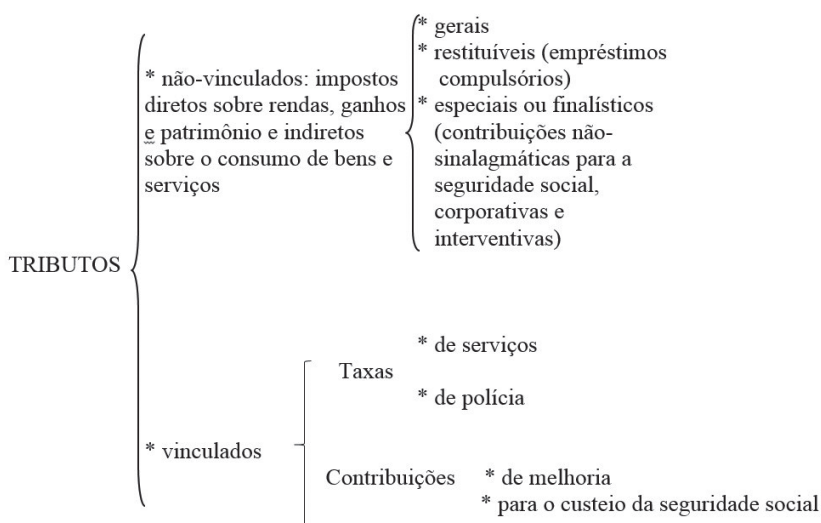
Primus: o dispositivo começa dispondo que o tributo é “toda prestação pecuniária...”, plasmando o seu cariz na categoria das obrigações de dar coisa certa (dinheiro).

Secundus: o legislador até que foi sábio, na medida em que possibilitou o cálculo do tributo em índices (ORTNs, UFIR etc.) conversíveis em pecúnia à hora do pagamento, adentrando o terreno onde habitam as dívidas de valor e as dívidas de dinheiro, de modo a superar inúteis controvérsias a esse respeito. O importante é que na hora de pagar haja a conversão em moeda (a dação em pagamento não interfere na definição de tributo).

A ANÁLISE DO FATO GERADOR PARA DETERMINAR A NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO – PROPOSTA CLASSIFICATÓRIA

O que importa, de verdade, é saber se o fato gerador implica ou não uma *atuação estatal* referida ao contribuinte, de modo pessoal, mediata ou imediatamente.

GRÁFICO ILUSTRATIVO



OS PRINCÍPIOS RETORES

Quanto aos princípios são: legalidade formal a denunciar afazer legislativo e material, contendo todos os elementos da obrigação tributária: Irretroatividade em sentido estrito, ou seja, a lei tributária deve ser anterior aos fatos descritos como jurígenos (anualidade e anterioridade).

Ademais a tributação deve ser igual para todos de uma mesma classe (igualdade) e observar a capacidade contributiva, mesmo nos chamados impostos indiretos, isentando ou não tributando os destituídos de capacidade econômica.

A tributação não pode atingir quantias exorbitantes, comum nas taxas, pois essas são sinalagmáticas, devem ser quantificadas segundo o esforço e gasto dos entes tributantes ao exercitarem o poder de polícia (certidão de bons antecedentes) ou na prestação de serviços (“taxa de apanha de lixo” ou “taxa de esgotamento sanitário), quando tais serviços são prestados pelas municipalidades. No mais, há que se observar o princípio da proporcionalidade e o da adequação. Exemplo disso, são as taxas que o Estado do Pará quis cobrar pelas águas utilizadas pelos particulares, mormente aquelas para geração de energia elétrica, de rios que e muita vez, não são sequer estaduais, mas nacionais, pois passam em mais de um Estado.