



Conceituação de *tax* nos tratados internacionais tributários: paradoxos e possibilidades de um esperanto jurídico fiscal

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy*

Resumo: O ensaio procura esclarecer o conceito de *tax*, com o objetivo de se explicitar o alcance deste substantivo de língua inglesa nos tratados internacionais tributários. Faz-se uma síntese das variadas compreensões que a expressão *tax* pode identificar. Procura-se identificar, objetivamente, que exações a expressão *tax* compreenderia, especialmente no que se refere ao direito tributário brasileiro.

Palavras-chave: *Tax*. Conceito. Tradução. Abrangência.

Abstract: The paper has the aim of rendering the concept of *Tax*, with the scope of identifying the range of this English noun within the realm of International Tax Treaties. The paper tries to clarify, objectively, what taxes the expression *tax* itself comprehends, especially in the context of the Brazilian Tax Law.

Key words: *Tax*. Concept. Translation. Scope.

Introdução

O presente ensaio tem por objetivo esclarecer o significado, o alcance, a tradução e o conceito de *tax* na leitura dos tratados internacionais assinados pelo Brasil. Os tratados são redigidos em idiomas dos Estados contratantes, fixando-se também versão em uma terceira língua, o inglês. É que por força do art. 33 da Convenção de Viena sobre os Direitos dos Tratados, que dispõe sobre a interpretação de tratados autenticados em dois ou mais idiomas, pode-se indicar terceira língua, para efeitos de segurança e de objetividade na interpretação. A opção pelo inglês reflete a força política e econômica dos Estados Unidos da América, do mesmo modo como no passado o uso desse idioma em âmbito internacional plasmava o poderio da Inglaterra.

* Pós-doutoramento na Boston University, Doutor pela PUC/SP e Consultor-Geral da União.

Revista da FESDT	Porto Alegre	n. 8	p. 39-59	jan./jun. 2012
------------------	--------------	------	----------	----------------



1 A traduzibilidade de *Tax*

Tax é substantivo da língua inglesa, com amplo conteúdo de significações, explicitando o que em língua portuguesa, e especialmente na linguagem jurídica brasileira, entende-se por *tributo*. Por isso, e em princípio, como se verá, *tax* é indicativo de impostos, taxas (embora não todas, por razões muito peculiares), contribuições, entre outros. Tem como pressupostos a obrigatoriedade do recolhimento e a destinação dos recursos para os cofres do Estado. É o tratamento que deve ser dado para o tratado assinado entre o Brasil e a Ucrânia, bem como aos demais, que toquem no mesmo assunto, da mesma forma, levantando as mesmas dúvidas, e dentro de contexto semelhantes.

Do ponto de vista cultural, sociológico, literário, jurídico e econômico o substantivo **tax** corresponde ao que no direito brasileiro entendemos por *tributo*, em suas linhas gerais, e com algumas exceções, a exemplo das taxas cobradas pelo poder de polícia, que não seriam alcançadas pela tradução que se propõe.

Não se pode simplesmente traduzir *tax* por *impostos*. *Tax* é um dos indicativos de recursos que são destinados para os cofres públicos. Todo tratado internacional que se refira, no texto de língua inglesa, ao substantivo *tax*, faz menção a *tributo*, em seu sentido genérico, e por tributo deve ser vertido, em língua portuguesa. Não se tem, de outra forma, um comportamento ortodoxo que a ordem internacional espera do Brasil. Excetue-se, entre outros, as taxas de licença, como será explicado.

Prioritariamente, em língua portuguesa, e também em língua inglesa, o que define a natureza tributária da cobrança é a compulsoriedade e a destinação orçamentária do valor arrecadado, que se dirige aos cofres públicos. Como se pretende demonstrar, é esse o teste que indica se a espécie suscita a ideia de tributo ou não: compulsoriedade e destinação pública dos recursos cobrados, sem que se tenha, necessariamente, a percepção do poder de polícia.

Não há um *esperanto jurídico*. O direito comparado não tem solução para a traduzibilidade (ou não traduzibilidade) dos termos normativos; até porque ainda outros problemas propedêuticos há, no sentido de que se admita que o direito comparado seja disciplina autônoma, ou simplesmente um método.

No modelo norte-americano, por exemplo, *tax* é conceito amplo, genérico, e que alcança quase todas as imposições que tenham fundamento no poder de soberania do Estado, com exceção, como se verá, entre outras, daquelas que decorrem do poder de polícia, e que não justificariam a cobrança de algumas taxas, que na percepção norte-americana não seriam consideradas como tributos. Como se pretende demonstrar, excetua-se algumas taxas, sobretudo as vinculadas ao poder de polícia, como se verá, ao longo do trabalho.

Exemplifico do ponto de vista cultural e sociológico, com passagem do senador norte-americano Russell Long,¹ que motejava da tributação, lembrando que o único imposto adequado é aquele que se cobra dos outros, e não de nós mesmos;

¹ Cf. MANKIWI, N. Gregory. *Principles of economics*. Mason: Thomson-South-Western, 2004. p. 253.

o referido senador brincava com o seguinte jogo de palavras: *Don't tax you/ don't tax me/ tax that fella behind the tree*; em nossa língua, e aproximadamente, *não cobre impostos de ti, e nem de mim, cobremos daquele cara ali atrás da árvore*. *Tax*, nesse contexto, e em todos os outros que se apresentam, denota e conota *tributo*, em suas linhas gerais.

De igual modo, registre-se o mote da campanha presidencial de George Bush, pai, que reiteradamente afirmava *read my lips: no more taxes*; em vernáculo, e livremente: *leia meus lábios: não aumentemos os tributos*. Nesse contexto, como em quase todos os contextos, *tax* é substantivo que carrega, substancialmente, a ideia de *tributo*.

Em Adam Smith *tax* é expressão de conteúdo genérico que contempla muitas situações, explicitando-se, de um ponto de vista matricial e fundacionista, que o substantivo alcança culturalmente todas as circunstâncias tributáveis. Adam Smith, mediante o uso da expressão *tax*, tocava em inúmeras situações passíveis de tributação.

Nos *Artigos Federalistas* (especialmente no nº 21, atribuído a Alexander Hamilton), menciona-se *tax* em sentido amplo, bem como *imposts*, *excises* e *duties* em sentido específico.² Na tradução brasileira identificou-se o artigo 31 como referente aos *tributos*.

Dispõe-se no texto constitucional norte-americano, art. I, § 10, cláusula 3, que nenhum estado poderá, sem o consentimento do Congresso, lançar *impostos* ou *obrigações incidentes na importação ou na exportação*, exceto quando absolutamente necessário para o implemento de suas próprias leis; e que o produto bruto de todas as *obrigações* e *impostos*, lançados pelos Estados, relativos à importação e à exportação, serão destinados ao Tesouro dos Estados Unidos; dispõe-se também que a referida legislação é sujeita ao controle e revisão do Congresso.³

No caso, não se escreveu *tax*, escreveu-se *impost*, *duty on imports and exports*, embora tenha sido, exatamente, esse o entendimento que os *founding fathers* – os pais da Pátria norte-americana – suscitam.

David Ricardo no clássico *The principles of political economy and taxation* vale-se do substantivo *tax* para identificar o que modernamente denominaríamos de *tributo*. E define *tributo* como “uma porção do produto da terra e do trabalho de um país, que é colocada à disposição do governo, e que é sempre pago a partir do capital ou da renda de um país”.⁴

² Cf. HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *The federalist papers*. New York: Bantam Books, 1982. p. 102.

³ No original: “No State shall, without the Consent of the Congress, lay any *Imposts* or *Duties* on Imports or Exports, except what may be absolutely necessary for executing *it's* inspection Laws: and the net Produce of all *Duties* and *Imposts*, laid by any State on Imports or Exports, shall be for the Use of the Treasury of the United States; and all such Laws shall be subject to the Revision and *Controul* of the Congress.”

⁴ RICARDO, David. *The principles of political economy and taxation*. Mineola: Dover, 2004. p. 94. Versão livre minha. No original: “Taxes are the portion of the produce of the land and labour of a country placed at the

Thomas Cooley, provavelmente o mais autorizado tratadista norte-americano em matéria tributária, comentou o excerto acima reproduzido da Constituição dos Estados Unidos da América, da forma que segue, e em tradução livre minha:

As taxas de inspeção que podem ser adequadamente lançadas em decorrência dessa cláusula [art. I, § 10, cláusula 3, da Constituição dos EE.UU.] não são, em nenhum sentido, uma exação lançada por causa da importação ou da exportação, mas uma compensação pelos serviços; e o produto líquido da cobrança geralmente é destinado para o governo dos Estados Unidos apenas quando a cobrança é feita com o propósito de se fazer receita. A cobrança pela inspeção seria nula na medida em que constituísse uma regulamentação do comércio, e se aplicável a um determinado artigo introduzido em um Estado, cobrado de apenas algum deles, e não de todos eles.⁵

Edwin R. A. Seligman, outro tratadista norte-americano de grande autoridade, diferenciou *tax* de *fee*, reconhecendo e afirmando, no entanto, que ambas as exações são expressões do poder de tributar. São tributos. E ambas as expressões, *tax* e *fee*, cabem no conteúdo geral de *tax*. Embora, bem entendido, nem sempre uma *fee* possa qualificar um tributo. Para Seligman, e também em versão livre minha:

Uma taxa [*fee*], então, é a manifestação do poder de tributação. É uma contribuição compulsória para um serviço no qual um elemento de interesse público deve estar presente; porém é distinto do imposto [*tax*] em vários pontos importantes. Primeiro, o imposto é lançado como parte de um ônus comum e geral; a taxa é lançada como um pagamento por um privilégio especial. A base para o lançamento do imposto é a capacidade ou a faculdade do contribuinte; a base para uma taxa é o benefício especial que alcança uma pessoa. No caso do imposto, essa capacidade, reconheça-se, é influenciada até uma certa extensão pelas oportunidades ou privilégios ou benefícios recebidos. Mas é na diferença que está o teste. No caso da taxa, o benefício é mensurável; no caso do imposto, o benefício não é suscetível de uma mensuração direta. No caso da taxa, a vantagem particular é a verdadeira razão do pagamento; no caso do imposto, a vantagem particular, se é que existe, é simplesmente um resultado incidental da ação estatal.⁶

disposal of the government; and are always ultimately paid either from the capital or from the revenue of the country.”

⁵ COOLEY, Thomas. *A treatise on the law of taxation*. Chicago: Callaghan and Company, 1886. p. 90. No original: “The inspection fees which may properly be imposed under this clause are in no sense a duty on imports or exports, but are a compensation for services; and the net produce of charges nominally made for inspection is for the United States only when they are imposed for revenue purposes. A charge for inspection will be void as constituting a regulation of commerce if it applies only to an article brought into the state from one or more others named and not from all.”

⁶ SELIGMAN, Edwin R. A. *Essays in taxation*. New York: Macmillan Company, 1931. p. 408-409. No original: “A fee, then, is a manifestation of the taxing power. It is a compulsory contribution for a service in which the element of public purpose must be present; but it differs from a tax in several important points. First, a tax is levied as a part of a common burden; a fee is assessed as a payment for a special privilege. The basis of taxation is the ability or the faculty of the taxpayer; the basis of a fee is the special benefit

Herbert Stein, em outro texto clássico do direito tributário norte-americano, valeu-se recorrentemente da expressão *tax*, cobrindo amplo campo discursivo, no sentido de estudar o aumento da tributação, o *tax increase*, a partir da administração de Herbert Hoover, até a percepção de diminuição da carga tributária, o *tax reduction*, especialmente, em 1962, por força da política fiscal de John F. Kennedy.⁷

É no sentido amplo de tributação que outro prestigioso autor norte-americano utiliza a expressão *tax* para questionar a legitimidade da tributação, em ambiente prospectivamente democrático.⁸ Trata-se de Ronald Dworkin, conhecido jusmoralista, que trata genericamente de *tax*, e vale-se do substantivo para identificar todas as imposições estatais, que tem como destino os cofres do Estado, para que possam ser utilizadas dentro do conjunto de opções que os vários orçamentos dispõem.

Retomo Cooley, para quem variáveis de terminologia, no que se refere ao conceito de *tributo*, seriam de pequeno alcance prático:⁹ nesse sentido, a definição de *tax* [tributo] geralmente seria carregada de ônus pecuniário, embora não necessariamente fechada em categorias únicas,¹⁰ diferentemente do que ocorre com a experiência brasileira, que exige que o tributo seja prestação pecuniária compulsória, em moeda ou valor que se lhe exprima. A percepção de Cooley aqui citada é de edição de seu livro de 1924, reproduzindo pensamento do século XIX, que conhecia várias exações recolhidas em mercadorias.

Em extensa nota de rodapé Cooley reuniu da experiência pretoriana e doutrinária norte-americana uma pletera de definições para *tax*. Assim, *tax* [tributo] incluiria todas as contribuições impostas pelo governo em face dos indivíduos, com o objetivo de atender aos serviços prestados pelo Estado.¹¹ Ou ainda, tributos são imposições – dentro dos limites constitucionais – de exações arbitrárias do governo, para seu sustento e uso, levando-se em conta substancialmente as necessidades do povo.¹²

accruing to the individual. In the case of a tax, this ability, it is true, may be influenced to a certain extent by the opportunities or privileges or benefits received. But the difference is the test. In the case of a fee, the benefit is measurable; in the case of a tax, the benefit is not susceptible of different measurement. In the case of a fee, the particular advantage is the very reason of the payment; in the case of a tax, the particular advantage, if it exists at all, is simply an incidental result of the state nation."

⁷ Cf. STEIN, Herbert. *The fiscal revolution in America*. Chicago: The University of Chicago Press, 1969.

⁸ Cf. DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here? – Principles for a new political debate*. Princeton: Princeton University Press, 2006. Especialmente, o ensaio *Taxes and legitimacy*, p. 90 e segs.

⁹ Cf. COOLEY, Thomas. *The law of taxation*. Chicago: Callagan and Company, 1924. v. 1, p. 63.

¹⁰ Cf. Thomas Cooley, cit., loc.cit.

¹¹ Cf. Thomas Cooley, cit., loc. cit. Versão livre minha. No original: "The term taxes includes all contributions imposed by the government upon individuals for the service of the state."

¹² Cf. Thomas Cooley, cit., loc. cit. Versão livre minha. No original: "Taxes are the forcible, and, within constitutional limits, the arbitrary exactions of the government for its support and use, taken from the substance of the people."



Cooley explica que os tributos são lançados para fazer frente aos gastos do governo e para atender às necessidades públicas.¹³ Não se preocupa muito com o alcance das definições, na medida em que afirma categoricamente que o que define o tributo é justamente a destinação pública (e não privada) dos recursos.¹⁴

Também insiste na compulsoriedade dos tributos, lembrando que o assunto não é matéria para barganhas.¹⁵ E deve ser também uma imposição governamental e, se federal, deve ser criada pelo Congresso.¹⁶ Efetivamente, Cooley também insiste que os tributos não podem ser impostos livremente pelo executivo ou pelo judiciário; há necessidade de produção legislativa.¹⁷

Obtemperou que o substantivo *tax* não incluiria taxas de licenciamento (*license fees*) que seriam cobradas meramente pelo exercício, pelo Estado, do poder de polícia.¹⁸ Nesse sentido, Cooley se adiantava na concepção norte-americana contemporânea, no sentido de não se admitir que o poder de polícia possa ensejar imposições tributárias.

O uso do substantivo *tax* na literatura especializada é sempre indicativo de imposição estatal com vistas à obtenção de recursos para o Estado. É regra, e é recorrente. A concepção de *tax* em sentido muito amplo.

Ao que parece, todas as possíveis e imaginárias alusões semânticas que *tax* suscita apontam para o conteúdo de tributo, em sentido lato, com as exceções acima apontadas. Tomando-se com base dicionários de referência, elenca-se em seguida conjunto de variáveis que indica, sempre, convergência entre *tax* e *tributo*, em sentido amplo. Insista-se, exclui-se a maioria das taxas, isto é, aquelas cobradas pelo exercício do poder de polícia.

2 Variáveis semânticas do uso de *tax*

Taxpayer é o contribuinte, o responsável direto pelo recolhimento da exação. *Tax collector* é o cobrador de tributos. O *tax assessor* é o agente do fisco. Ao escri-

¹³ Cf. Thomas Cooley, cit., p. 66. Versão livre minha. No original: "For the support of government and for all public needs."

¹⁴ Cf. Thomas Cooley, cit., p. 67. Versão livre e reduzida minha. No original: "Without regard to the wording of definitions, as to the purpose, there is no difference in the definitions as to their real meaning which is merely that the purpose be a public as distinguished from a private purpose."

¹⁵ Cf. Thomas Cooley, cit., p. 68. Versão livre minha. No original: "A distinguishing feature of a tax is that it is compulsory rather than a matter of bargain."

¹⁶ Cf. Thomas Cooley, cit., p. 68. Versão livre e resumida minha. No original: "A tax, in order to be a tax must be imposed by the government power, through its law-making body or some legislative body. If a tax is federal tax it must be imposed by Congress."

¹⁷ Cf. Thomas Cooley, cit., p. 69. Versão livre e resumida minha. No original: "The tax must not only be imposed by the government but also by the legislative or by some legislative department of the government. No tax can be imposed by the executive department of the government nor by the courts."

¹⁸ Cf. Thomas Cooley, cit., p. 69-70. Versão livre e resumida minha. No original: "For instance, the word tax is sometimes held to be so used in a statute or the like as to include license fees which are merely an exercise of the police power [...]."



tório de cobrança, isto é, a coletoria, ou a exatoria – na linguagem antiga – tem-se em inglês a locução *tax collector office*. *Tax consultant* é o nome dado a especialista em matéria tributária. Tributos não recolhidos no prazo previsto em lei indicam um *deliquent tax*.

Tax Court é o tribunal de jurisdição em matéria fiscal. *Tax ferret* é o nome dado a quem se dedica à busca de bens que poderão ser adjudicados ou penhorados pela justiça fiscal administrativa. Por *tax laws* identifica-se o conjunto normativo tributário; *Tax Law* é o direito tributário propriamente dito. *Tax year* é o exercício fiscal. *Taxing power* é o poder de tributar. *Tax accounting* é o nome do conjunto de regras e métodos que devem ser respeitados com o objetivo de se alcançar a responsabilidade tributária e a carga fiscal de um determinado contribuinte.

Por *taxation* compreende-se a imposição e a cobrança de tributos; com os quais o Estado obtém recursos necessários para financiamento de atividades que lhe são próprias. *Double taxation* é a dupla tributação, que alguns autores denominam de *duplicate taxation*. Utiliza-se a expressão *equal and uniform taxation* para se identificar o princípio da igualdade tributária. Por *tax base* traduz-se a base de cálculo. *Tax bracket* é o nome que se dá ao conjunto tributável de determinado contribuinte; dá ideia também de carga tributária, que também pode ser vertida para *tax burden*.

Uma *tax deduction* qualifica uma dedução. Em outras palavras, *tax deductible* é o que pode ser deduzido de um tributo a pagar. A sonegação fiscal seria traduzida por *tax evasion*, ou mesmo por *tax dodging*. A evasão fiscal nos Estados Unidos também se conhece por *tax fraud*. O planejamento tributário poderia ser traduzido por *tax avoidance*. O *hidden tax* é o tributo pago por responsável tributário, o que se dá geralmente na incidência indireta dos impostos de consumo.

O isento da obrigação tributária é o *tax exempt*, isto é, detém uma *tax exemption*. Não se cogita, em direito tributário norte-americano, de categorias de imunidade; embora, em outro contexto, possa se falar em *tax immunity*. Mercadoria que detém isenção é nominada de *tax free*. Os mecanismos que o contribuinte usa com o objetivo de diminuir a carga tributária matizam conjunto de operações conhecidas por *tax shelter*. Por *tax write-off* entende-se a dedução que se dá em função de depreciação, perda ou gasto.

Por *pass-through taxation* identifica-se a tributação da pessoa física proprietária da pessoa jurídica, em relação aos lucros gerados por esta última; trata-se, ao final, do princípio da transparência fiscal, de amplo uso no direito tributário internacional.

Na história do direito tributário inglês há o *window tax*, tributo cobrado de casas nas quais havia determinado número de janelas; a regra fora disposta no *Taxation Act* de 1695, e reproduzida no *House Tax* de 1851; a exação também era conhecida por *House Duty*. *Tax amnesty* é uma anistia fiscal. A renda tributável seria vertida por *taxable income*. Um imposto a receber poderia ser traduzido por *receivable tax*. A capacidade tributária, em todos os sentidos, poderia ser traduzida

por *taxable capacity*. Um bem sobre o qual incide tributação é *taxable estate*. Um imposto na rubrica *a receber* seria qualificado por *tax receivable*.

Um benefício fiscal seria um *tax favour*. O documento de declaração de imposto de renda é o *tax return*. O guia de recolhimento do tributo é um *tax payment form*. A relação de tributos é identificada por um *tax roll*. O imposto retido na fonte é um *tax withdrawn at source*; também conhecido como *withholding tax*. Mercadorias tributáveis são *taxable goods*. O *tax refund* é a devolução de tributo indevidamente recolhido.

Ainda em campo semântico muito amplo, um *taxpayer in arrears* é um contribuinte em atraso com suas obrigações fiscais. O *tax on capital* é imposto que incide sobre o capital; também pode ser identificado por *capital-gains tax*. O *capital-stock tax* é a incidência que se dá no estoque em poder de acionistas.

O *tax on movables* é o que incide sobre bens móveis. O *tax on trade* é o que incide sobre os negócios. O *tax on wages* é aquele que tem incidência sobre os salários. *Amusement tax* seria a incidência que se tem na compra e venda de ingressos para eventos culturais, artísticos e esportivos.

Um *tax anticipation warrant* é título do governo que pode ser descontado no ato do recolhimento do tributo; é documento que instrumentaliza a compensação. Uma *tax anticipation note* é papel que o governo emite, em troca de antecipação de receitas. Uma *tax anticipation bill* é obrigação do governo, de resgate em curtíssimo prazo. Por *tax deed* entende-se documento de transmissão de propriedade imobiliária, que decorre de uma execução fiscal; esta última, é a *tax foreclosure*.

O lançamento do tributo é objeto de uma *tax levy*. A penhora, que se dá com a retenção do bem, em favor do Estado, é denominada de *tax lien*. A remição do bem na execução final chama-se de *tax redemption*. O leilão dos bens penhorados em execução fiscal denomina-se de *tax sale*. Uma redução de imposto é um *tax abatement*. Um *direct tax* é tributo direto; um *indirect tax* é tributo indireto. O *direct tax* é aquele tributo que incide sobre a propriedade, e não sobre um direito ou um privilégio. O *tax assessment* é o ato de lançamento de um tributo. *Tax home* é expressão que qualifica o domicílio do contribuinte. *Tax situs* é o nome que se dá ao domicílio fiscal do bem.

Tax incentive é incentivo fiscal. A diminuição do valor devido, mediante o uso dos incentivos fiscais, denomina-se de *tax loophole*. Por *tax liability* entende-se o imposto devido, feitos os descontos e as deduções. A devolução de valores, por parte do fisco, denomina-se de *tax rebate*, também conhecida por *tax refund*, especialmente nas hipóteses de devolução de tributo indevidamente recolhido.

Tax rate é a alíquota. *Ad valorem tax* é o nome que se dá à exação que incide proporcionalmente no valor de um bem tributável. *Tax surcharge* é a sobrecarga fiscal. O *surtax* é o tributo que incide em face de fato gerador já alcançado.

O *taxpayer bill of rights* consubstancia declaração de direitos dos contribuintes, em nível de legislação federal norte-americana; na hipótese, prevê-se o direito do contribuinte ser representado junto ao fisco, bem como o direito de receber comu-

nicação escrita com antecedência de 30 dias, com relação a bens seus que serão eventualmente penhorados pelo fisco.

Tem-se um *accrued tax* quando o fato gerador teria ocorrido; o lançamento, porém, ainda não se implementou. Por *accumulated-earnings tax* entende-se penalidade em desfavor da pessoa jurídica que não distribui lucros ou dividendos entre os sócios, com o objetivo de evitar a incidência de imposto de renda sobre estes últimos.

Por *alternative minimum tax* entende-se técnica de tributação que consiste na incidência única em pessoas jurídicas ou em pessoas físicas de altíssima renda, e que usam isenções, deduções e créditos, de modo superlativo, com o objetivo de se diminuir a carga tributária. Por *classified tax* entende-se o modelo tributário no qual diferentes alíquotas são lançadas em face de diversos exemplos de propriedade tributável. Por *commutation tax* define-se combinação de duas ou mais exações que podem ser substituídas por outra obrigação qualquer. Há exemplos históricos.

Ao que consta, nos Estados Unidos da América, no século XIX, com o objetivo de se desencorajar a imigração, bem como de se levantar receitas para se enfrentar os custos decorrentes da necessidade de manutenção de imigrantes indigentes, exigia-se dos proprietários de navios um *commutation tax*, determinando-se que estes, entre outros, não cobrassem passagens de passageiros estrangeiros.

Há também o *in lieu tax*, isto é, um tributo que é lançado em lugar de outro. Caso típico de erro, especialmente cometido por parte da administração fiscal. Um *erroneous tax* é tributo inadequadamente lançado. O *illegal tax* é o tributo cobrado em desacordo com a lei. O *estimated tax* é o tributo pago trimestralmente (quarterly) por contribuinte que não sofre retenção na fonte.

Um *intangible tax* é o tributo lançado em face de privilégios, transferência ou alienação de propriedade intangível. Em linguagem comum há ainda o *kiddie tax*, marcado pela incidência em face de receita que não é realizada por crianças (a idade limite é 14 anos), mas usufruída, em função do alto poder aquisitivo dos pais: é o também chamado *child's income tax*, ou o imposto de renda infantil.

Há o *use tax*, exação que incide sobre certos bens que irão circular dentro de determinada jurisdição fiscal. O direito financeiro norte-americano noticia ainda o *stopgap tax*, de uso temporário, e que é lançado ao longo de determinado exercício financeiro, com o objetivo de atender a déficit inesperado.

Em direito constitucional há nos Estados Unidos a figura conceitual do *taxpayer-standing doctrine*. Esta consiste na percepção de que o contribuinte não possa ajuizar ação para discutir o gasto indevido de recursos, por parte do poder público, a menos que comprove que houve prejuízo pessoal.

O *tax injunction act* é o nome dado a lei federal que proíbe que a jurisdição federal obstaculize o andamento de execução que tenha no pólo ativo os fiscos estaduais, em matéria de tributação estadual. O *service-occupation tax* é o tributo que incide pela prestação de serviços. O *tax-increment financing* é técnica que guarda semelhanças com práticas de guerra fiscal, por meio da qual autoridades municipais distribuem certificados para aquisição de propriedade imóvel e outros

bens necessários para a montagem de negócios. Em seguida, faz-se lançamento adicional, em relação aos direitos de propriedade, com o objetivo de se atenderem os custos decorrentes da distribuição dos bônus.

O *sinking-fund tax* é o tributo que tem como objetivo o levantamento de recursos para a cobertura de empréstimos públicos. O *tax credit* é um crédito fiscal. O *windfall-profits tax* é o tributo que incide sobre pessoa jurídica em função de súbito aumento de receitas. O *value-added tax* é o imposto sobre o valor acrescentado, técnica de muito uso na Europa, que circunstancializa o imposto sobre o valor agregado, criação francesa, presentemente debatido na reforma tributária brasileira.

O *self-employment tax* é a contribuição social do contribuinte autônomo. O *unemployment tax* é a exação paga por empregadores com o objetivo de se atender aos custos do seguro-desemprego. Por *nanny tax* entende-se uma contribuição previdenciária que incide sobre o empregador que pague a seus empregados determinadas quantias anuais. Ao que consta, a expressão decorre de denúncia de meados da década de 1990, contra servidores públicos na administração Bill Clinton, que não teriam recolhido a contribuição social das babás que tinham contratado para cuidarem dos filhos.

Um *transfer tax* é o tributo que incide sobre a transmissão de propriedade, especialmente por sucessão; a modalidade também pode ser eventualmente indicada por *succession tax*. O *stock-transfer tax* é o tributo que incidiria sobre a compra e venda de ações. O *stamp tax* é a estampilha apostada em documentos legais. Um *special tax* é um tributo lançado em função de propósito muito específico. O *sin tax* é o tributo lançado sobre mercadorias supostamente condenáveis, inclusive do ponto de vista moral, a exemplo de incidências que há sobre o tabaco, sobre as bebidas e sobre o jogo. Há quem denomine de *luxury tax*. E há também quem identifique essa modalidade por *repressive tax*.

Um *progressive tax* é tributo que incide de modo progressivo, isto é, quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota, a modalidade também é conhecida por *graduated tax*. Um *regressive tax* identifica modelo regressivo, isto é, quanto mais se ganha, menos se recolhe. O *poll tax* já foi a exação que incide sobre determinada pessoa, assemelhado à capitação do direito fiscal medieval; há autores que mencionam *per capita tax*, há outros que utilizam a expressão *head tax*.

O *privilege tax* é a exação que incide em face de privilégio, isto é, na possibilidade de se explorar determinado negócio ou setor da economia, a modalidade também é conhecida como *franchise tax*. A *consumption tax* é a exação que incide sobre o consumo de bens consumíveis. Contemporaneamente há incidências de perfil de correção ambiental, que objetivam a internalização das externalidades negativas,¹⁹ e que em doutrina de expressão anglo-saxônica são conhecidas como *Pigouvian Taxes*.

¹⁹ Cf. NUSDEO, Fábio. *Curso de economia: introdução ao Direito Econômico*. São Paulo: RT, 2000. p. 360 e segs. Conferir também Cleucio Santos Nunes (*Direito Tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005) e Claudia Alexandra Dias Soares (*O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos econômicos da defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001).

O substantivo *tax* frequenta e identifica campo semântico que colhe miríade de circunstâncias tributárias. *Tax* é substantivo da língua norte-americana que vertido para o português invoca, sempre, o que entendemos por *tributo*, com exceções, como se vê.

No modelo tributário norte-americano contemporâneo *tax* é gênero *tributo*, dividido em várias espécies, que se classificam, em primeiro lugar, quanto ao ente político competente para a instituição da exação. O modelo político federativo corresponde à existência de tributos federais, estaduais e locais. Exemplifico com exações que se assemelham aos impostos, tal qual os conhecemos no Brasil.

Presentemente, há nos Estados Unidos os seguintes impostos federais: sobre a renda de pessoas físicas ou jurídicas (*income tax*), sobre as folhas de pagamento (*payroll tax*), sobre transferências gratuitas (*estate* e *gift taxes*), sobre a venda de certos produtos, como álcool e tabaco (*excise taxes*). Os estados lançam impostos sobre vendas em geral (*sales taxes*), sobre a propriedade (*property taxes*), sobre o privilégio concedido de se negociar dentro das fronteiras de um dado estado (*franchise taxes*).

Alguns estados lançam e cobram imposto de renda estadual. Alguns poucos municípios lançam e cobram imposto de renda local. Não há nos Estados Unidos da América uma doutrina publicista de atenção ao município, tal como no Brasil conhecemos nos trabalhos de Victor Nunes Leal e de Hely Lopes Meirelles, nada obstante as intrigantes investigações de Aléxis de Tocqueville.

O conceito de *tax* alcança também as ideias de *excise*, de *duty*, de *toll*, e de *fee*, com exceções, nesse último caso. *Excises* incidem sobre a circulação interna de bens. Incidem ainda sobre licenças de funcionamento em geral, o que nos remete às taxas cobradas pelo poder de polícia, a par de incidências que há em função do exercício de algumas atividades, a exemplo da advocacia, o que nos leva aos impostos sobre os serviços que conhecemos no modelo brasileiro. No primeiro caso não são tributos.

Duty enceta conceito muito amplo, e nem sempre tributário, em sentido estrito. A ideia de *duty* é de conteúdo obrigacional, e pode traduzir também obrigações naturais e religiosas. A teoria geral do direito anglo-saxônico dá-nos conta de *absolute duty*, isto é, de obrigação à qual não corresponda nenhuma outra obrigação ou contra-prestação.

Menciona-se também *affirmative duty*, no sentido de obrigação que consista em se fazer algo, o que nos remete às obrigações de fazer do direito de tradição romanística (*fascio ut des* e *fascio ut fascias*). Esta última modalidade contrapõe-se à *contractual duty*, que tem natureza contratual, e portanto sinalagmática. A uma obrigação delegável denomina-se *delegable duty*. Pode-se falar também em *discretionary duty*, que consiste na obrigação que ao obrigado faculta-se a decisão de implementá-la, ou não.

Do ponto de vista estritamente tributário, e como modalidades de exação fiscal, pode-se encontrar miríade de exemplos na língua inglesa. Sigo com alguns

deles. Denomina-se de *account duty* a exação que incide pelo beneficiário de uma herança. Na Inglaterra falava-se também em *sucession duty*, exação que incide na passagem de bens, por via sucessória.

Por *compound duty* entende-se a exação que incide sobre bens importados, e que é calculada mediante indicativos de peso e de volume. Chama-se de *countervailing duty* a obrigação tributária que incide sobre mercadorias importadas, com o objetivo de se proteger à indústria nacional; cuida-se, objetivamente, de uma incidência de natureza extrafiscal.

Exações relativas à importação de bens são conhecidas como *customs duties*; quando não se tem incidência nenhuma se tem uma mercadoria *duty free*. No direito inglês tem-se a *import duty*, tributo que incide sobre a importação de produtos, que alguns autores nominam de *duty on import*.

Denomina-se de *tonnage duty* a exação incidente sobre navios comerciais que entrassem, permanecessem e deixassem os portos ingleses. Há menção da aludida tributação na constituição norte-americana, art. I, § 10, cláusula 3ª, como visto no início do trabalho. *Toll* é o nome que se dá a tributo que incide sobre o uso de bem público, a exemplo de uma estrada ou de uma ponte. Nesse sentido, a expressão nos remete à ideia de pedágio, com o qual essa modalidade que guarda semelhanças. E não é tributo, em sentido lato.

Como visto, *fee* também tem significação muito ampla, e nem sempre de fundo tributário, porém muitas vezes identificada com nosso sentido de taxas. Também corresponde à cobrança por serviços prestados por profissionais liberais, lembrando a figura dos honorários médicos e advocatícios. No caso de serviços de peritos, cobra-se a *expert-witness fee*. Em âmbito tributário, têm-se as custas processuais, que em inglês denominam-se de *docket fees*. No caso do tribunal do júri, especialmente em matéria cível, o que é factível no direito norte-americano, tem-se o *jury fee*. Ao contrário do que ocorre no Brasil, nos Estados Unidos não se fixam as custas processuais como tributos. No modelo norte-americano as custas judiciais, que em princípio não têm natureza tributária denominam-se também de *court fees* e de *probate fees*. Neste último caso, especificamente, tem-se o recolhimento referente ao processamento de inventários.

Conhece-se também a *franchise fee*, que consiste em exação que incide no momento em que direitos de franquia são adquiridos. É o caso, por exemplo, pelo pagamento em virtude da concessão de um canal de telecomunicação. No caso *City of Dallas v. Federal Communications Commission*,²⁰ por exemplo, julgado em 31 de julho de 1997 discutiu-se a exação que estados e municípios lançam pela cobrança de direitos de operação de televisão a cabo. Trata-se de direitos de franquia, *franchise fees*, que não são definidos como tributos no direito norte-americano.

O direito norte-americano repudia a conceituação de *fees* enquanto tributo, na maioria dos casos, como já visto, especialmente nas hipóteses nas quais se verifica

²⁰ 118 F.3d 393.

o exercício do poder de polícia, por parte do Estado, a exemplo das chamadas taxas de licenciamento.

Nem toda *duty* ou *fee* significa, necessariamente, uma imposição tributária. Exemplifico com as imposições devidas aos sindicatos, chamadas de *Union dues* ou por *Union fees*. Não há, na espécie, natureza tributária, porquanto os valores arrecadados são destinados aos cofres dos sindicatos e não do Estado. Especialmente, porque não há no modelo norte-americano obrigatoriedade no recolhimento de tais valores, por parte do trabalhador.

É esse o conteúdo da *Executive Order*²¹ nº 13.201, de 17 de fevereiro de 2001, baixada pelo Presidente George W. Bush, e que determinava que os patrões afixassem em lugares visíveis a informação de que o recolhimento da contribuição sindical não seria efetivamente compulsório. Ao que parece, e em princípio, há semelhanças com a contribuição patronal prevista no inciso IV do art. 8º de nossa Constituição.

De tal modo, no direito norte-americano contemporâneo têm-se *taxes, excises, duties, tolls* e *fees*, como fórmulas de tributação. Em todos os casos, e em todas essas incidências, desde que haja destinação pública de valores tem-se um denominador glotológico comum, centrado na ideia de *tax*. Excluem-se as *fees* de regulamentação, cobradas pelo exercício do poder de polícia, bem como uma parte daquelas destinadas ao ressarcimento de serviços e as taxas judiciárias.

Nem todas as exações seriam modalidades tributárias, isto é, excluem-se todas as que recolham valores que não sejam dirigidos aos cofres do Estado, a exemplo das contribuições patronais e sindicais, e que no modelo norte-americano denominam-se de *Union fees* e de *Union duties*. Excetuam-se também as taxas de licenciamento, como já indicado.

É assim que na cultura norte-americana emergem conceitos e referenciais gerais. Refiro-me a alguns *topoi* da retórica fiscal norte-americana, a exemplo de *no taxation without representation, the power to tax comprehend the power to destroy*, ou ainda *I like to pay taxes; with them I buy civilization*.

No primeiro caso, *no taxation without representation*, isto é, *sem representação não pode haver tributação*, tem-se um mantra supostamente decorrente do período revolucionário norte-americano.

Tax qualifica conteúdo semântico extenso que se aplica a boa parte das espécies tributárias que conhecemos no Brasil. Valores arrecadados que se destinam a cofres que não sejam os do Estado não podem ser alcançados pelo conceito e pela tradução de *tax*.

²¹ *Executive Orders* são ordens do Presidente dos Estados Unidos da América que se assemelham aos decretos presidenciais do direito brasileiro. O número de *executive orders* é sintomático da atuação legislativa por parte do judiciário federal norte-americano. De acordo com pesquisador norte-americano segue o número de *executive orders* baixadas pelos presidentes dos Estados Unidos, excluindo-se as duas administrações de G. W. Bush: F. Roosevelt (1.752), H. Truman (873), D. D. Eisenhower (482), J. F. Kennedy (214), L. Johnson (325), R. Nixon (346), G. Ford (169), J. Carter (320), R. Reagan (381), G. Bush (166), W. J. Clinton (364). Conferir, por todos, Adam L. Warber, *Executive Orders and the Modern Presidency – Legislating from the Oval Office*, Boulder: Lynne Rienner, 2006.



Tax é expressão aplicada em primeiro lugar a *impostos*.²² O conceito de *tax* alcança também os *empréstimos compulsórios*, para atender a necessidades extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência,²³ bem como no caso de investimento público de caráter urgente ou de relevante interesse nacional.

E porque *tax* explicita apenas algumas *taxas*,²⁴ excluindo-se as *license fees*, taxas de licenciamento, cobradas pelo exercício do poder de polícia, bem como a maior parte das taxas judiciárias, o substantivo não traduz adequadamente exações que incidem sobre a autorização de trabalho estrangeiro,²⁵ sobre a avaliação das instituições de educação,²⁶ sobre a classificação, inspeção e fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias,²⁷ de coleta de lixo, de combate a incêndios, de conservação e limpeza pública, de controle e fiscalização ambiental,²⁸ de controle e fiscalização de produtos químicos,²⁹ de emissão de documentos, de fiscalização da aviação civil,³⁰ de fiscalização da Agência Nacional de Águas,³¹ de fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários,³² de fiscalização de sorteios, brindes e concursos,³³ de fiscalização de vigilância sanitária,³⁴ de fiscalização de produtos químicos controlados pelo exército brasileiro,³⁵ de fiscalização e controle de previdência complementar,³⁶ de licenciamento controle e fiscalização de materiais nucleares e radioativos e suas instalações,³⁷ de licenciamento para funcionamento e alvará municipal, de pesquisa mineral,³⁸ de serviços administrativos da Zona Franca de Manaus,³⁹ de serviços metrológicos,⁴⁰ de taxas devidas ao Conselho

²² Código Tributário Nacional, art. 16: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."

²³ Constituição Federal, art. 148, I.

²⁴ Código Tributário Nacional. Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

²⁵ Conselho Nacional de Imigração. Resolução Normativa nº 74, de 09 de fevereiro de 2007, DOU 13.02.2007.

²⁶ Lei 10.870, de 2004.

²⁷ Decreto-Lei 1.899, de 1981.

²⁸ Lei 10.165, de 2000.

²⁹ Lei 10.357, de 2001.

³⁰ Lei 11.292, de 2006.

³¹ Medida Provisória 437, de 2008.

³² Lei 7.940, de 1989.

³³ Medida Provisória 2.158, de 2001.

³⁴ Lei 9.782, de 1999.

³⁵ Lei 10.834, de 2003.

³⁶ Medida Provisória 233, de 2004.

³⁷ Lei 9.765, de 1998.

³⁸ Portaria Ministerial 503, de 1999.

³⁹ Lei 9.960, de 2000.

⁴⁰ Lei 9.933, de 1999.



Nacional de Petróleo, de outorga e fiscalização de energia elétrica,⁴¹ de outorga de rádios comunitárias,⁴² de outorga de serviços de transporte terrestres e aquaviários,⁴³ de saúde complementar,⁴⁴ de utilização do SISCOMEX,⁴⁵ de registro do comércio, a par das taxas processuais devidas ao CADE,⁴⁶ e ainda de boa parte das taxas judiciais.⁴⁷

Aliás, e em princípio, como já visto, o conceito de *tax* não se aplicaria, em primeira vista, e salvo exame cautelosíssimo, às taxas judiciais.

Tax, em princípio também, abrangeria apenas uma modalidade de taxas prevista no modelo normativo brasileiro contemporâneo. Reporto-me, mais uma vez, ao art. 77 do Código Tributário Nacional e refiro-me apenas às taxas que têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, como não alcançadas pelo conceito norte-americano de tributo.

No entanto, o conceito de taxas cobradas pela utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, poderia, por outro lado, e também de acordo com escrutínio muito cauteloso, alcançar e se assemelhar ao conceito norte-americano de *tax*. Mas nem sempre.

É que as taxas “ostentam como hipótese de incidência uma atuação estatal, específica e divisível, que tenha referibilidade ao contribuinte e que será taxa de serviço se o fato jurígeno for uma atividade prestacional realizada pelo Estado ou taxa de polícia se o fato jurígeno for a realização de um ato do poder de polícia”.⁴⁸

No modelo brasileiro, então, têm-se taxas de serviço e taxas de polícia. No modelo norte-americano, por outro lado, tem-se *fees*, de uso, de serviço e de regulamentação (licenciamento, i.e., de polícia). Aqueles valores que são cobradas pelo uso de bens públicos são reconhecidamente preços públicos (tarifas).

Nos Estados Unidos as taxas de serviço são consideradas como tributos somente quando os valores arrecadados sejam destinados a um caixa comum, que atenderá necessidades públicas, em sentido mais amplo e mais generalizado. Taxas

⁴¹ Lei 9.427, de 1996.

⁴² Lei 9.612, de 1998.

⁴³ Lei 10.233, de 2001.

⁴⁴ Lei 9.961, de 2000.

⁴⁵ Instrução Normativa 680, de 2006.

⁴⁶ Lei 9.718, de 1998.

⁴⁷ “A jurisprudência da Corte é tranquila no sentido de que é constitucional a cobrança da taxa judiciária que toma por base de cálculo o valor da causa ou da condenação, observando-se o princípio da razoabilidade (ADI n. 1.926-PE, Pertence, DJ de 10-9-99; AGRAG n. 170.271-SP, Ilmar Galvão, DJ de 1º-12-95). A escolha do valor do monte-mor como base de cálculo da taxa judiciária encontra óbice no artigo 145, § 2º, da Constituição Federal, visto que o monte-mor que contenha bens imóveis é também base de cálculo do imposto de transmissão *causa mortis e inter vivos* (CTN, artigo 33). A vinculação das taxas judiciais e dos emolumentos a entidades privadas ou mesmo a serviços públicos diversos daqueles a que tais recursos se destinam subverte a finalidade institucional do tributo.” (ADI 2.040-MC, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 15-12-99, DJ de 25-2-00) – Supremo Tribunal Federal – *A Constituição e o Supremo* – Edição Comemorativa dos 20 anos da Constituição Federal, p. 811.

⁴⁸ JANCZESKI, Célio Armando. *Taxas – doutrina e jurisprudência*. Curitiba: Juruá, 2008. p. 68.

de poder de polícia não são consideradas espécies tributárias no direito norte-americano, e nas demais tradições normativas de feição anglo-saxônica, pelo que, consequentemente, não podem justificar traduzibilidade ampla, enquanto tributos.

O conceito de tax se aplica também às contribuições, inclusive às contribuições de melhoria,⁴⁹ às contribuições de intervenção no domínio econômico,⁵⁰ previdenciárias,⁵¹ mas não alcança as contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas,⁵² porquanto essas últimas, a exemplo das contribuições devidas aos órgãos de fiscalização profissional (OAB, CRC, CREA, CRECI, COREN) não são destinadas aos cofres públicos. Há beneficiário destacado, localizável, aferível.

O conceito de tax também não se aplica ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço por tratar-se de fundo de interesse e titularidade do trabalhador, previsto como um direito deste último, nos termos do inciso III do art. 7º da Constituição. Com efeito, o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço não tem natureza contratual, mas sim estatutária, e por lei é disciplinado.⁵³

Especificamente o conceito de tax abrangeria a contribuição devida à Direção de Portos e Costas,⁵⁴ ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico,⁵⁵ ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação-FNDE (salário-educação),⁵⁶ ao

⁴⁹ Código Tributário Nacional. Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

⁵⁰ Constituição Federal, art. 149.

⁵¹ Constituição Federal, art. 195.

⁵² Constituição Federal, art. 8º, IV. "A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo." (SÚM. 666). "Contribuição confederativa. Art. 8º, IV, da Constituição. Auto-aplicabilidade. Consolidou-se o entendimento, nesta Primeira Turma, de que a contribuição prevista no art. 8º, IV, da Constituição, não depende, para ser cobrada, de lei integrativa. Precedentes: RREE 191.022, 198.092 e 189.443." (RE 199.019, Rel. Min. Octavio Gallotti, julgamento em 31-3-98, DJ de 16-10-98) "Sindicato: contribuição confederativa instituída pela assembleia geral: eficácia plena e aplicabilidade imediata da regra constitucional que a previu (CF, art. 8º, IV). Coerente com a sua jurisprudência no sentido do caráter não tributário da contribuição confederativa, o STF tem afirmado a eficácia plena e imediata da norma constitucional que a previu (CF, art. 8º, IV): se se limita o recurso extraordinário – porque parte da natureza tributária da mesma contribuição – a afirmar a necessidade de lei que a regulamente, impossível o seu provimento." (RE 161.547, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 24-3-98, DJ de 8-5-98) "Contribuição para custeio do sistema confederativo da representação sindical de categoria profissional. Norma cuja eficácia não depende de lei integrativa, havendo estabelecido, de pronto, a competência para fixação da contribuição, a destinação desta e a forma do respectivo recolhimento." (RE 191.022, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 3-12-96, DJ de 14-2-97). Supremo Tribunal Federal – *A Constituição e o Supremo* – Edição Comemorativa dos 20 anos da Constituição Federal, p. 244.

⁵³ Supremo Tribunal Federal, RE 226.855, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 31 de agosto de 2000, Diário da Justiça de 13 de outubro de 2000.

⁵⁴ Lei 5.461, de 1968.

⁵⁵ Lei 10.168, de 2000.

⁵⁶ Decreto 6.003, de 2006.

FUNRURAL, ao INCRA,⁵⁷ ao Seguro de Acidente de Trabalho, ao Serviço Brasileiro de Apoio à Pequena Empresa (SEBRAE),⁵⁸ ao sistema “S” (SENAC,⁵⁹ SENAT,⁶⁰ SENAI,⁶¹ SENAR,⁶² SESI,⁶³ SESC,⁶⁴ SESCOOP,⁶⁵ SEST⁶⁶), à CIDE-combustível,⁶⁷ à CIDE-remessas para o exterior,⁶⁸ à contribuição para o Custeio de Iluminação Pública,⁶⁹ à contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional,⁷⁰ ao COFINS,⁷¹ à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido,⁷² ao PIS,⁷³ ao PASEP,⁷⁴ ao Fundo Aeroviário,⁷⁵ ao Adicional de Frete da Marinha Mercante,⁷⁶ ao Fundo de Combate à Pobreza,⁷⁷ ao Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FUST),⁷⁸ ao Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUNTEL),⁷⁹ e ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (FUNDAF).⁸⁰

Com base nessas observações, chama-se a atenção para tradução do português para o inglês, da Constituição Brasileira de 1988, veiculada pelo Senado Federal, tal como traduzida por Istvan Vajda, Patrícia de Queiroz Carvalho Zimbres e Vanira Tavares de Souza. Refiro-me especialmente ao artigo 145, que reproduzo, com ênfases nas expressões que alcançam o campo conceitual tratado no presente trabalho:

Article 145. The Union, the states, the Federal District and the municipalities may institute the following *tributes*:

I – *taxes*;

⁵⁷ Lei 2.613, de 1955.

⁵⁸ Lei 8.029, de 1990.

⁵⁹ Decreto-Lei 8.621, de 1946.

⁶⁰ Lei 8.706, de 1993.

⁶¹ Lei 4.048, de 1942.

⁶² Lei 8.315, de 1991.

⁶³ Lei 9.403, de 1946.

⁶⁴ Lei 9.853, de 1946.

⁶⁵ Medida Provisória 1.715-2, de 1998.

⁶⁶ Lei 8.706, de 1993.

⁶⁷ Lei 10.336, de 2001.

⁶⁸ Lei 10.168, de 2000.

⁶⁹ Emenda Constitucional 39, de 2002.

⁷⁰ Lei 10.454, de 2002.

⁷¹ Lei Complementar 70, de 1991.

⁷² Lei 7.689, de 1988.

⁷³ Lei Complementar 7, de 1970. Lei 9.715, de 1998.

⁷⁴ Lei Complementar 8, de 1970.

⁷⁵ Decreto-Lei 1.305, de 1974.

⁷⁶ Lei 10.893, de 2004.

⁷⁷ Emenda Constitucional 31, de 2000.

⁷⁸ Lei 9.998, de 2000.

⁷⁹ Lei 10.052, de 2000.

⁸⁰ Decreto-Lei 1.437, de 1975.

II – *fees*, by virtue of the exercise of the police power or for the effective or potential use of specific and divisible public services, rendered to the taxpayer or made available to him;

III – *benefit charges*, resulting from the public works.

Paragraph 1 – Whenever possible, *taxes* shall have an individual character and shall be graded according to the economic capacity of the taxpayer, and the *tax administration* may, especially to confer effectiveness upon such objectives, with due respect to individual rights and under the terms of the law, identify the property, the incomes and the economic activities of the taxpayer.

Paragraph 2 – *Fees* may not have the assessment basis reserved for *taxis*.

No original, o legislador constituinte de 1988 fixou o texto que segue, que também recebe ênfases minhas:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes *tributos*:

I – *impostos*;

II – *taxas*, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – *contribuição de melhoria*, decorrente de obras públicas.

§ 1º – Sempre que possível, os *impostos* terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º – As *taxas* não poderão ter base de cálculo própria de *impostos*.

Como se pode observar, traduziu-se tributos por *tributes*, *impostos* por *taxes*, *taxas* por *fees*, *contribuições de melhoria* por *benefit charges*. Mais a frente, no art. 148, traduziu-se *empréstimos compulsórios* por *compulsory loans*. No artigo 149 traduziu-se *contribuições sociais de intervenção no domínio econômico ou no interesse de categorias profissionais ou econômicas* por *social contributions regarding intervention in the economic order and the interest of categories of employees or employers*. No inciso V do art. 150 traduziu-se *pedágio* por *toll fees*.

A tradução para o inglês do texto constitucional brasileiro, do modo como divulgado pelo Senado, é fiel, muito bem engendrada e concebida, esclarecedora. Do ponto de vista mais instrumental, e no que se refere à aplicabilidade dos conceitos na resolução de problemas práticos que surgem nas discussões atinentes aos vários tratados internacionais, há algumas nuances que são de difícil apreensão.

Provavelmente, um falante nativo de língua inglesa não traduziria *tributo* por *tribute*; o faria, com mais objetividade, vertendo *tributo* para *tax*. É que *tribute* é expressão que identifica celebração indicativa de respeito e admiração por alguém, ou bons resultados ou a influência de algo. Do ponto de vista mais material, a expressão *tribute* faz referência a quantias ou produtos que um determinado Estado

ou soberano entregava a outro, como compensação por proteção ou pela garantia de não ser atacado.⁸¹

A tradução veiculada pelo Senado vale-se de *tribute* por *tributo* em várias ocasiões. Por exemplo, traduziu-se o inciso I do art. 150 (*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*) por *impose or increase a tribute without law to establish it*, o inciso III do mesmo art. 150 (*cobrar tributos*) por *collect tributes*, o inciso IV (*utilizar tributo com efeito de confisco*) por *use a tribute for the purpose of confiscation*. Verteu-se o inciso I do art. 151 (*instituir tributo que não seja uniforme...*) por *to institute a tribute which is not uniform*.

No inciso VI do referido art. 150 (*instituir impostos sobre*) traduziu-se por *institute taxes on*. Interessante que se observe que o título da seção, *Das Limitações do Poder de Tributar*, recebera em inglês a versão *Limitations on the Power to Tax*. De igual modo, e um pouco antes, no inciso II do art. 146 (*regular as limitações constitucionais do poder de tributar*) verteu-se para *regulate the constitutional limitation on the power to tax*.

A tradução do art. 151 da Constituição Federal, tal como veiculada pelo Senado, apresenta solução muito sutil. Os complementos do *caput* (é vedado à União) receberam o tratamento que segue. No inciso I (*instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional...*) verteu-se para *to institute a tribute which is not uniform throughout the entire national territory [...]*. No inciso II (*tributar a renda das obrigações da dívida pública...*) verteu-se para *to tax income from public debt bonds [...]*. Assim, tomou-se *instituir tributo* por *to institute a tribute* e *tributar* por *to tax*. A passagem revela a dificuldade que as traduções apresentam.

As dúvidas concentram-se na amplitude do substantivo *tax*, e na miríade de opções com as quais se pode alcançar a expressão. *Tax*, assim, pode ser gênero, e pode ser espécie. É gênero quando alberga as variáveis de nosso substantivo *tributo*, a exemplo de impostos, das taxas (exceto as de poder de polícia), contribuições de melhoria, contribuições sociais.

É espécie, quando identifica impostos, de importação de produtos estrangeiros (*importation of foreign products*), de exportação (*exportation to other countries of national or nationalized products*), de renda (*income and earnings of any nature*), de produtos industrializados (*industrialized products*), de operações financeiras (*credit, foreign exchange and insurance transactions, or transactions relating to bonds or securities*), sobre a propriedade territorial rural (*rural property*), sobre grandes fortunas (*large fortunes*), transmissão *causa mortis* (*transfer by death*), sobre a circulação de mercadorias e serviços (*transactions relating to the circulation of*

⁸¹ Tomo as definições da 7ª edição do *Oxford Advanced Learner's Dictionary*, que reproduzo, no original, com adaptações necessárias: "An act, a statement or a gift that is intended to show respect or admiration, especially for a dead person: At her funeral her oldest friend paid tribute to her life and work. This book is a fitting tribute to the bravery of pioneers [...] Floral tributes: gifts or flowers at a funeral [...] His recovery is a tribute to the doctor's skill [...] Money given by one country or ruler to another, especially in return for protection or for not being attacked." Com exceção da última referência, não há na expressão *tribute* sentido de imposição tributária, o que sugere aproximação com *tributo*.

*goods and to the rendering of interstate and intermunicipal transportation services and services of communication), sobre a propriedade de veículos automotores (ownership of automotive vehicles), sobre a propriedade territorial urbana (urban buildings and urban land property), sobre a transmissão inter vivos (inter vivos transfer), bem como os impostos sobre serviços sobre qualquer natureza (services of any nature).*⁸²

Considerações finais

Todas as vezes que a expressão *tax* exija tradução para o português nos tratados genéricos que fazem referência a matéria tributária deve-se conferir sentido amplo, no sentido de *tributo*, enquanto 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.

Excetuam-se, única e tão-somente, as taxas de licença e as taxas cobradas pelo exercício do poder de polícia, as contribuições devidas às entidades de classe, as contribuições sindicais (de categorias econômicas e profissionais), o FGTS, bem como o pedágio,⁸³ porquanto este último é administrado por terceiros, e para os quais são destinados os valores cobrados.

Efetivamente, o termo *tax* [tributo] compreende todas as imposições governamentais em face de pessoas, propriedade, privilégios, atividades e diversões, incluindo-se obrigações, impostos, e incidências sobre o consumo, nos termos de compreensão dada pela prática fiscal norte-americana.

Isto é, *tax* [tributo] tem por objetivo fazer frente às necessidades dos governos para que possam atender as necessidades públicas. O teste é simples. Por *tax* deve-se entender uma cobrança compulsória, e que tenha como destino, efetivamente, os cofres do Estado, e que não tenha como fundamento o exercício do poder de polícia. Nesse sentido, o conceito de *tax*, como se pretendeu demonstrar, não alcança as referidas taxas de licença, as contribuições sindicais, as contribuições destinadas às entidades de classe, o pedágio e o FGTS.

Nos demais casos, impostos, taxas pela disponibilização de serviços públicos e demais contribuições, isto é, tributos, tem-se o que o discurso normativo de inglês jurídico denomina de *tax*.

Do ponto de vista positivo, *tax* é conceito que inclui impostos, contribuições de melhoria, contribuições previdenciárias, contribuições de intervenção no domínio econômico e taxas cujos recursos arrecadados destinem-se aos cofres públicos, de onde serão dirigidos e utilizados no atendimento de reclames gerais, de toda a sociedade. É a destinação orçamentária, em síntese, que qualifica a percepção norte-americana de *tax*.

⁸² Versões para o inglês junto a versão do Senado Federal, traduzida por Istvan Vajda, Patrícia Queiroz de Carvalho Zimbres e Vanira Tavares de Souza.

⁸³ Constituição Federal, art. 150, V.



Referências

- COOLEY, Thomas. *A treatise on the law of taxation*. Chicago: Callaghan and Company, 1886.
- DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here? – Principles for a new political debate*. Princeton: Princeton University Press, 2006
- Edwin R. A. Seligman. *Essays in taxation*. New York: Macmillan Company, 1931.
- HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *The federalist papers*. New York: Bantam Books, 1982.
- JANCZESKI, Célio Armando. *Taxas – doutrina e jurisprudência*. Curitiba: Juruá, 2008.
- MANKIWI, Gregory. *Principles of economics*. Mason: Thomson-South-Western, 2004.
- NUSDEO, Fábio. *Curso de economia – introdução ao Direito Econômico*. São Paulo: RT, 2000.
- RICARDO, David. *The principles of political economy and taxation*. Mineola: Dover, 2004.
- STEIN, Herbert. *The fiscal revolution in America*. Chicago: The University of Chicago Press, 1969.

