

A tipologia dos tributos no sistema tributário nacional

Magda Azario Kanaan Polanczyk*

Resumo: As cinco figuras tributárias previstas na Constituição de 1988 já estavam previstas, em 1966, na Lei 5.172; no entanto, as divergências quanto à classificação das espécies sempre esteve presente no estudo do Direito Tributário. A necessidade de se proteger os direitos do cidadão-contribuinte passa pelo estudo e classificação das espécies tributárias. A distinção entre imposto, contribuição especial, empréstimo compulsório, taxa e contribuição de melhoria ganha especial relevância porque, diante desse esforço, busca-se compreender em que medida a adoção de uma ou outra teoria implica majoração da carga tributária para o contribuinte.

Palavras-chave: Sistema tributário nacional. Espécies tributárias. Impostos. Contribuições especiais ou parafiscais.

Introdução

Cuida-se aqui da classificação das espécies tributárias na Constituição Federal de 1988. Geraldo Ataliba¹ ensina que não existem classificações boas ou ruins, o que existem são classificações mais úteis ou menos úteis. E, ao trabalhar com as classificações, hoje, a tripartite, a quinquipartite e a quadripartite – dentre outras variações –, é imprescindível visualizar o que exatamente determina o sistema tributário nacional. Indaga-se por que são cinco e não três os tributos, ou por que são quatro, como afirma o STF, e não três? E quais as consequências práticas ao adotar-se uma ou outra classificação? Essas são questões relevantes do ponto de vista do contribuinte porque atinentes ao postulado – também denominado princípio – da segurança jurídica, intimamente ligado ao desejado Estado de Direito,² Estado da Legalidade.

* Mestre em Direito do Estado/PUCRS. Professora Universitária/PUCRS. Membro da FESDT.

¹ Prefácio. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1989.

² Ver, a respeito: CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 354.

A classificação adotada por nós é aquela que admite cinco figuras tributárias,³ sendo que, para essa classificação, a chamada “teoria dos tributos vinculados ou não vinculados a uma contraprestação do Estado” não se apresenta suficiente, porque entendemos que não se adequa à tipologia constitucional – não incorrendo em exagero reproduzir aqui a observação feita por Roque Antônio Carrazza (*Direito Constitucional Tributário*, p. 349): “[...] no Brasil campeia o vício de estudar Direito Tributário a partir do Código Tributário Nacional, quando não de leis, de decretos ou até de portarias. No mais das vezes – devemos reconhecer – o resultado de tal prática tem sido desastroso”. E, notadamente, quanto às figuras das contribuições especiais (ou parafiscais) e empréstimos compulsórios. Veremos por quê.

São essas as normas legais a serem utilizadas nesta breve exposição: CTN – Lei 5.172/1966, art. 3º, art. 4º e seus incisos; e Constituição Federal de 1988, artigos 145 a 162 – Sistema Tributário Nacional –, especialmente os artigos 145, § 2º, 154, inc. I, bem como art. 195, §§ 4º e 7º, e art. 177, § 4º, inc. I, alínea b.

1 Algumas palavras acerca das orientações teóricas quanto às espécies tributárias e o conceito de tributo

O que parece ser interessante nessa abordagem é (a) a tentativa de identificação no Sistema Tributário Nacional dos meios de controle, pela sociedade, da regra-matriz de incidência; e (b) a verificação da impossibilidade – diante da nomenclatura adotada pela Constituição Federal e diante da interpretação adotada pelo STF,⁴ assim como diante das disfunções do legislador tributário subconstitucional – de se manter uma coerência no discurso das orientações (teorias), parecendo para nós, ainda hoje, a teoria menos incongruente e a mais segura, do ponto de vista da segurança do cidadão-contribuinte, a quinquipartite. É possível chegar-se à conclusão de que, pela ótica constitucional – catálogo aberto de direitos fundamentais – é a orientação que oferece maior segurança jurídica, postulado⁵ inafastável do Estado de Direito (art. 1º, CF/88).⁶

³ Dentre tantos juristas, Hugo de Brito Machado e Ives Gandra Martins.

⁴ O Supremo Tribunal Federal deixa claro que distingue imposto de contribuição: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. COFINS. IMUNIDADE. LIVROS. 1. A imunidade tributária prevista na alínea “d”, do inciso VI, do artigo 150, da Constituição do Brasil, não alcança as contribuições para a seguridade social, não obstante sua natureza tributária, vez que imunidade diz respeito apenas a impostos. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. STF, RE-AgR 342336/RS, Relator Ministro Eros Grau, 2ª Turma, Julgamento em 20/03/2007.

⁵ “É um comando, uma ordem mesma, dirigida a todo aquele que pretende exercer a atividade interpretativa. Os postulados precedem a própria interpretação, e se se quiser, a própria Constituição. São pois, parte de uma etapa anterior à de natureza interpretativa, que tem de ser considerada enquanto fornecedora de elementos que se aplicam à Constituição, e que significam, sinteticamente, o seguinte: não poderás interpretar a Constituição devidamente sem antes atentares para estes elementos. Trata-se de uma condição, repita-se, da interpretação. Não se terá verdadeira atividade interpretativa se não estiver o intérprete bem imbuido dessas categorias. Concluindo, o intérprete fica diante de enunciados cogentes,

As discrepâncias existentes acerca das três classificações giram, destarte e s.m.j., em torno desse postulado – segurança jurídica: em que medida uma ou outra classificação pode conferir maior possibilidade de controle quanto à proliferação das subespécies tributárias e em que medida esse controle protege a segurança jurídica, já que a transparência seria privilegiada. Sem grande margem de erro, podem ser consideradas as orientações – teorias – mais marcantes: a quadripartite por ser aquela adotada pelo STF, embora presente, no nosso entender, um equívoco, indicando na mesma espécie as contribuições especiais e as contribuições de melhoria; a quinquipartite, por, em sendo abraçada por Ives Gandra Martins, Hugo de Brito Machado⁷ e Kyihoshi Harada, ser a mais segura justamente porque aceita e identifica as contribuições como tributo autônomo, com perfil tributário próprio e passível de maior visibilidade – e controle; e a tripartite, por ser a mais tradicional, amadurecida e abraçada por Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coelho, dentre outros ícones do direito tributário nacional, e que busca também conferir maior segurança aos contribuintes – no entanto, parecem não enfrentar satisfatoriamente questões constitucionais relevantes,⁸ inclusive, diga-se, a quinquipartite, por nós abraçada.

Como aspecto histórico e conceitual de tributo, menciona-se, com base em Aliomar Baleeiro,⁹ que o CTN “adotou a teoria segundo aquela tributos se caracterizam pelo caráter compulsório e, para distingui-los das multas e penalidade, inseriu a cláusula que não constitua sanção de ato ilícito”. O art. 3º da Lei 5.172/1966, então, conceitua tributo e esse conceito foi recepcionado pela CF/88 como admite a nossa doutrina, notadamente, Misabel A. M. Derzi,¹⁰ embora recepcionado com mais amplitude do que o conceito mais restrito que limitava a ideia de tributo a impostos, taxas e contribuições de melhoria, afirma.

Para a autora supracitada, com o advento da Constituição Federal de 1988, em cinco de outubro, as figuras da contribuição e empréstimo compulsório “foram absorvidas pelo campo de abrangência dos tributos”.¹¹ Partindo dessa ideia, as duas espécies tributárias possuem natureza tributária e, em diversos julgados, o STF já se

dos quais a sua atividade (interpretativo-constitucional) não pode descurar” (BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. São Paulo: Bastos, 1997. p. 95-96).

⁶ Ver a respeito, especialmente, as p. 355-377: CARRAZZA, Roque Antônio. *Segurança jurídica e tributação*. In: _____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

⁷ Hugo de Brito Machado nega a natureza tributária do empréstimo compulsório (Cf. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 66, e segs.).

⁸ Cabe registrar que a chamada teoria bipartite não será alvo da nossa abordagem por entendermos superada; no entanto, serve como norte histórico. Prevê, essa teoria bipartite, somente impostos e taxas como tributos existentes, forçoso entender a contribuição de melhoria como taxa, e tomar a obra pública como sendo um serviço público; emergindo a confusão existente quanto aos conceitos de obra e serviço públicos.

⁹ *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 62.

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário*. Ed. atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 63.

¹¹ *Idem*, *ibidem*.

manifestou nesse sentido. No entanto, será necessário apresentar os critérios para se identificar uma ou outra categoria tributária. O artigo 4º do CTN é assim interpretado pelo STF, súmula 306: “[...] o erro na denominação do tributo não prejudica a sua legalidade, se pelo fato gerador ele se insere razoavelmente na competência da pessoa de direito público que o decretou com *nomen iuris* impróprio”, destaca Aliomar Baleeiro.¹²

2 As classificações e o artigo 4º do Código Tributário Nacional

Como visto acima, nos termos do CTN, artigo 4º, especialmente quanto ao inciso II, a vinculação é irrelevante para a identificação da espécie tributária. Na verdade, afirma Aliomar Baleeiro¹³ que o “CTN refere-se a pseudotaxas, que disfarçam impostos com aplicação especial, sem qualquer proveito, próximo ou remoto, nem qualquer provocação do serviço pelo contribuinte”. O que o CTN pretendia e pretende é cortar os abusos e chicanas, afirma Aliomar Baleeiro, por meio do artigo 4º. Assim explica o autor: “Fixado o conceito de taxa no art. 18 da Constituição de 1969, e nos arts. 77 a 80 do CTN, cortam-se as asas aos abusos e chicanas por meio da cautela do art. 4º, I e II, do CTN”. Importante, então, destacar, que o inciso I do art. 4º cuida da desimportância do nome concedido pelo legislador ao tributo, o que importa, então, é o exame do fato gerador; o inciso II aduz, ainda, a irrelevância da destinação do produto da arrecadação. A doutrina soma a isso, isto é, ao fato gerador, o exame da base de cálculo como se verá adiante – tudo em nome da identificação do tributo incidente. Para nós, a finalidade é poder controlar a criação de novas figuras tributárias – o aumento horizontal daquelas já existentes, com o intuito de proteger o cidadão dos eventuais abusos do legislador tributário.

Concomitante à análise do fato gerador, para a identificação da espécie tributária, é necessário o exame da base de cálculo. Nos termos das lições de Alfredo Augusto Becker e Rubens Gomes de Souza (apud Misabel Derzi),¹⁴ a base de cálculo deve ser compatível com a natureza do imposto, de modo a não descaracterizá-lo. O exemplo citado pela autora, traz o caso de imposto sobre a propriedade imobiliária e que tem como base de cálculo o rendimento do imóvel auferido pelo proprietário, fazendo com que o imposto seja descaracterizado para um imposto sobre a renda e não um imposto sobre a propriedade.

Conclui Misabel Derzi: “[...] portanto, é a base de cálculo que dá a exata dimensão da hipótese tributária, estabelecendo a correlação necessária entre o fato descrito na norma como pressuposto e a prestação tributária a qual, como é sabido, tem cunho essencialmente patrimonial”, possuindo a base de cálculo três funções, a

¹² Idem, p. 64.

¹³ Idem, ibidem.

¹⁴ Atualizadora da obra *Direito Tributário*, de Aliomar Baleeiro, *op. cit.*, p. 65-66.

saber “a quantificação do dever tributário; a adaptação do dever à capacidade contributiva do sujeito passivo; e a definição da espécie tributária”.¹⁵

Ademais, Misabel Derzi relembra que “desde a emenda constitucional 18/65 pode-se dizer que, pelo menos parcialmente, foi acolhida a tese doutrinária acima exposta, vedando-se que as taxas tenham base de cálculo própria de impostos”.¹⁶

“A constituição de 1967, artigo 19, § 2º, e a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, art. 18, § 2º, repetiram a regra”. “A constituição de 1988, além de estabelecer, no art. 145, § 1º, que “os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, admitiu a relevância tanto da hipótese quanto da base de cálculo na definição da espécie tributária”. Veja-se o artigo 145, § 2º: “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”. Veja-se, ainda, o artigo 154 e inc. I: “A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos (impostos, leia-se) discriminados nesta Constituição.”

Importante salientar, aqui, antes de continuar com o ensinamento de Misabel Derzi, que Paulo de Barros Carvalho¹⁷ entende que fato gerador e base de cálculo “formam o binômio que dá a feição tipológica do tributo” e “é comparando a hipótese de incidência com base de cálculo que saberemos distinguir impostos de taxas e, destas, a contribuição de melhoria, assim como por idêntico critério apontaremos diferenças entre os impostos, entre as taxas e entre as contribuições de melhoria”. Até aqui é possível verificar que a preocupação existente no CTN justificava-se em função da teoria tripartite, buscando-se diferenciar e evitar confusões entre as figuras do imposto e da taxa. Claro está que a teoria bipartite – de certa forma – e também a tripartite continuam vivas entre nós.

A teoria tripartite não encontra respostas plausíveis a algumas questões. Se as contribuições ora podem ser impostos e podem ora ser taxas,¹⁸ como evitar afronta à letra constitucional quando no artigo 149, *caput*, há previsão das contribuições sociais, estas regulamentadas no artigo 195, cujo 4º§ prevê expressamente que “a lei poderá instituir outras fontes (pergunta-se: impostos, taxas, ou contribuições?) destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no artigo 154, inc. I” – este artigo cuida dos *impostos residuais*: competência residual da União, com rigor de critérios. Em outras palavras, indaga-se, como a teoria tripartite enfrenta a questão de haver impostos residuais do artigo 154, inc. I, e a possibilidade de serem criadas outras fontes, nos moldes do art. 195, § 4º (impostos ou taxas?). Soma-se a isso a necessidade de se cotejar essas previsões constitucionais com a decisão do STF quanto a não se aplicar aos impostos a segunda parte do inc. I, do art. 154, quando se tratar de contribuições do artigo 195.

¹⁵ Idem, p. 67. Ver, também, páginas 27-28 da obra de Paulo de Barros Carvalho adiante mencionada.

¹⁶ Idem, *ibidem*.

¹⁷ *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 247.

¹⁸ Como afirma Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, p. 31-46).

Então, o STF já decidiu¹⁹ que não se aplica aos impostos a segunda parte do inciso I, do artigo 154, da CF, quando se tratar de contribuições sociais. Lendo a decisão, compreende-se. O STF entende que assim como existem impostos residuais, existem contribuições residuais e quer garantir que estas contribuições residuais não possam ter fato gerador ou base de cálculo próprios das contribuições já discriminadas na CF, art. 195. Logicamente poderão ter fato gerador ou base de cálculo próprias de impostos. Note-se que para as taxas permanece proibida – art. 145, § 2º, CF – a mesma base de cálculo e mesmo fato gerador dos impostos, mas para as contribuições entende-se possível. Dizendo de outro modo, se as taxas não podem ter a mesma base de cálculo dos impostos – 145, § 2º, CF –, por que, ou em que medida, as contribuições sociais poderiam ter a mesma base de cálculo dos impostos?

Veja-se o caso da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – que incide sobre faturamento, sobre renda; de fato, já temos o imposto sobre a renda – art. 153, inc. IV. Temos exemplos mais recentes, mas que trazem a mesma essência do julgado datado de 17/08/1999, do STF, em RE n. 242.615-6/Bahia, cujo relator foi o Min. Marco Aurélio. Entendeu-se ali, que a remissão feita pela 2ª parte do parágrafo 4º, do artigo 195, ao inciso I, *in fine*, do artigo 154, não se aplica aos impostos, mas somente às contribuições, diga-se, às contribuições sociais. O STF, em que pese distinguir imposto de contribuição, bem como parte da doutrina, como visto acima, não enfrentam satisfatoriamente esse ponto, data máxima vênia.

Ademais, a teoria tripartite, ao aceitar a ideia de que contribuições ora são taxas ora podem ser impostos, atendendo à classificação dos tributos quanto ao fato gerador vinculado e não vinculado a uma contraprestação do Estado, aceita, também, que a competência da União para as contribuições do artigo 149, *caput*, do artigo 195, e para os impostos dos artigos 153-154, é a mesma competência, e em sendo assim, é possível concluir que as taxas não podem ter a mesma base de cálculo das contribuições e nem do empréstimo compulsório – já que este, também, para a teoria em tela, pode ser ora taxa, ora contribuição de melhoria, ora imposto.

Outra questão que se apresenta sem exame, diz respeito à CIDE²⁰ extrafiscal, do artigo 177, § 4º, I, b, 1ª parte, que prevê ato administrativo do Executivo para alterar alíquotas de tal “imposto”, verdadeira exceção ao princípio da legalidade, cuja 2ª parte traz outra exceção, e desta vez ao princípio da anterioridade. Presente aqui a questão dos direitos fundamentais como integrantes do catálogo aberto de direitos constitucionais do artigo 5º,²¹ tendo em vista que as únicas exceções ao princípio da anterioridade, o artigo 150, III, b, são os previstos no artigo 150, § 1º, e 195, § 6º. Surgindo a indagação quanto a ser ou não adequado para uma emenda

¹⁹ RE228.321 – Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, j. 01/10/1998. RE 258.470/RS, 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 21/03/2000.

²⁰ Contribuição de intervenção no domínio econômico, com autorização constitucional dos artigos 149, *caput*, e 177, § 4º.

²¹ Ver: Ingo Wolfgang Sarlet, em sua festejada obra *Direitos fundamentais* (Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000).

constitucional excepcionar o direito fundamental com relação à nova CIDE-combustíveis. Entendemos que o constituinte chamado derivado – para quem aceita essa classificação – não pode ir tão longe em termos de flexibilização de direitos fundamentais, criando contribuições novas – competência residual para contribuições – para as teorias quadripartite e quinquipartite, ou criando impostos novos, para a teoria tripartite, mas em qualquer caso, trazendo exceções às garantias do contribuinte em âmbito que somente a CF/88 originariamente excepcionou – devemos lembrar de um antigo termo: *clausulas pétreas*.

Entendemos, também, que se novas figuras de impostos são criados, devem subordinar-se aos incisos do artigo 154 e às exceções do § 1º, do art. 150; caso se entenda que novas contribuições sociais podem ser criadas com base no artigo 195, § 4º, estas devem se subordinar também aos rígidos contornos constitucionais das competências e das limitações ao poder de tributar, que nada mais são do que verdadeiras garantias fundamentais ao contribuinte.²²

3 Fatos geradores dos tributos e o critério constitucional da destinação da receita à despesa

É fato que, em 1966, já existiam as figuras dos empréstimos compulsórios e das contribuições – juntamente com inúmeras discussões incluindo a que se estendeu até recentemente, e que cuidava da existência ou não da natureza jurídica tributária das mesmas – além das figuras previstas no artigo 5º da lei 5.172, prevendo e numerando as espécies tributárias como sendo os impostos, as taxa e as contribuições de melhoria.

O empréstimo compulsório vinha – e vem – previsto no artigo 15, imediatamente antes do artigo que trazia – e permanece – o conceito de imposto – art. 16 – como tributo não vinculado a uma contraprestação do Estado. As contribuições jungidas à parafiscalidade, na época, vêm previstas no artigo 217 do mesmo diploma legal.

Os impostos vêm conceituados no artigo 16, do Código Tributário Nacional, como mencionado acima, e artigos 153, 154, 155, 156 e 145, I (ver § 2º do art. 145), todos da Constituição Federal de 1988. A sociedade controla a criação – ou instituição – dos impostos por meio de rígida distribuição de competências legislativas tributárias, respeitados os princípios republicanos (arts. 1º e 2º, CF/88) e federativos (arts. 1º, 18 e 60, da CF/88). A Constituição nominou todos os impostos, do ponto de vista da teoria quinquipartite, e prevendo uma competência denominada residual para

²² Aqui, contribuinte é termo retirado do senso comum, não adentrando nas classificações dos sujeitos passivos da obrigação tributária, e remetemos o leitor a uma importante classificação desenvolvida por Heleno Taveira Torres, que entende haver quatro figuras da sujeição passiva tributária: o contribuinte, o responsável, o substituto para trás (agente retentor) e o substituto para frente, do artigo 150, § 7º, também introduzido por emenda constitucional e merecedor de inúmeras críticas do ponto de vista do contribuinte, mas chancelado pelo STF.

os chamados impostos residuais que a União pretenda criar, respeitados os ditames do art. 154, em seu inciso I, e por evidente, todas as limitações ao poder de tributar.

São sete impostos da União,²³ três impostos dos vinte e sete estados membros, incluído o Distrito Federal e três impostos dos mais de cinco mil e quinhentos e sessenta municípios brasileiros. Claro que é preciso considerar que alguns impostos têm embutidos em si dois ou mais impostos, como o caso do ITCD e do IOF. Ainda, o imposto de guerra da União – caso excepcionalíssimo, e o imposto residual como dito acima, ambos com previsão no artigo 154. Cabe registrar que a União não se utilizou da competência para criar impostos de guerra por motivos óbvios, nem para criar impostos residuais – na visão da teoria quinquipartite –, também não instituiu o Imposto sobre Grandes Fortunas, ainda. Lembre-se de que essas competências não caducam quando não são exercidas.²⁴

As taxas possuem sua previsão legal nos artigos 77 a 79 do CTN, e art. 145, inciso II, e § 2º, da Constituição Federal de 1988. A sociedade controla a sua criação por meio da presença dos dois fatos geradores constitucionais autorizadores da sua existência por lei, que não serão analisados aqui, mas simplesmente apontados. São o exercício regular do poder de polícia²⁵ e a “prestação” – a regra-matriz registra “a utilização” – de serviço público específico e divisível, prestado efetivamente ao contribuinte ou posto a sua disposição.²⁶

Com relação à Contribuição e Melhoria, com previsão constitucional no artigo 145, inc. III, e artigo 81, do CTN, a sociedade pode controlar a sua instituição ou criação por meio de seu fato gerador que consiste em obra pública, concluída, que tenha gerado a mais valia de bem imóvel. Registre-se que, em emblemático julgado do STF, fixou-se a classificação das espécies tributárias com significativa divergência quanto ao termo “contribuição”. No julgado em tela, esse termo figura como uma espécie apenas de que são subespécies a contribuição de melhoria e as contribuições parafiscais. Cabe aqui reproduzir a classificação do Supremo. Em 1º de julho de 1992, foi julgado o RE 138.284-8/CE e nele o rol classificatório das espécies tributárias, cujo relator foi o Min. Carlos Velloso. Entendeu a nossa Suprema Corte, à época, que os tributos são quatro: os impostos, as taxas, as contribuições e os empréstimos compulsórios. Por ora, destaca-se que a classificação das “contribuições”, apresentada nesse julgado, nos termos do entendimento do Min. Carlos Velloso, abarca quatro subespécies de contribuições: as C. Sociais; as C. Especiais; as C. de Melhoria; e as C. *Sui Generis*. Adiante essa classificação será ampliada. Por outro lado, para a teoria tripartite, as figuras tributárias existentes são impostos, taxas e contribuição de melhoria. Sendo que, empréstimo compulsório é imposto restituível, mas pode adotar qualquer das três formas tributárias. Para a

²³ Abstraindo o fato de que o IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) traz em si quatro impostos – sobre operações de câmbio, crédito, seguro e operações relativas a títulos e valores mobiliários – art. 153, inc. V.

²⁴ Nesse aspecto também a necessária leitura de Roque Antônio Carrazza.

²⁵ Art. 78 do CTN.

²⁶ Art. 79, do CTN. Também há a interessante discussão, que não será aqui desenvolvida, acerca da diferença entre taxa e tarifa – sumulada pelo STF.

linha do Supremo Tribunal Federal, as figuras tributárias são impostos, taxas, contribuições (incluídas aqui as de melhoria) e os empréstimos compulsórios, como dito acima. Para a teoria quinquipartite, por sua vez, tem-se impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais ou parafiscais.

Em relação à figura (tributária) do empréstimo compulsório, superada a discussão acerca da sua natureza jurídica,²⁷ ela vem prevista no Sistema Tributário Nacional, no art. 148, incs. I e II, e parágrafo único. Prevista também no artigo 15 do CTN/1966, como dito acima, sendo que o seu inciso III não se encontra recepcionado pela Carta de 1988. Nas duas hipóteses constitucionais, a aplicação dos recursos será vinculada à despesa que fundamentou a instituição do empréstimo compulsório, nos moldes do parágrafo único do artigo 148. "Possui índole tributária", e para Paulo de Barros Carvalho, que sempre defendeu essa natureza, o empréstimo compulsório é mesmo um imposto restituível, um imposto especial, porque restituível, mas poderá vir revestido de qualquer das formas correspondentes ao gênero tributo, bastando aplicar o critério constitucional representado pelo binômio hipótese de incidência tributária e base de cálculo.²⁸ Para as chamadas teorias quinquipartite e quadripartite, o empréstimo compulsório é figura tributária autônoma, na medida em que nasce com o produto da sua arrecadação vinculada a uma despesa específica, não admitindo tresdestinação ou adestinação, sendo aquela, condição de validade da exação em comento. Não é demais lembrar que a destinação significa vinculação da receita tributária, que é o produto da arrecadação, a uma despesa específica.

A quinta e última espécie tributária é a chamada *contribuição*, também denominada pela doutrina de contribuição parafiscal²⁹ ou de contribuição especial. No entanto, o STF trata simplesmente de contribuições, com natureza tributária,³⁰ inserindo nessa espécie as subespécies contribuições especiais (assim entendias

²⁷ Trata-se de uma abordagem que refoge ao presente objetivo, no entanto, interessante obra a respeito pode ser consultada, principalmente quanto ao seu aspecto histórico: *A natureza jurídica do Empréstimo Compulsório no sistema tributário nacional*, de Maria de Fátima Ribeiro (Rio de Janeiro: Forense, 1985). Ainda, Ver Súmula n. 418 do Supremo que afirmava não ser tributo o Empréstimo Compulsório e foi cancelada com o julgado RE 111.954/PR; DOU 24-06-1988. Teor da súmula: "O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária".

²⁸ V. op. cit., p. 33.

²⁹ Afirma Ruy Barbosa Nogueira (em seu *Curso...*, Saraiva, 1999, p. 177), sobre a parafiscalidade, que "as contribuições parafiscais são tributos, mas nada tem a ver com a contribuição de melhoria; e como a natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação tributária, nos moldes do artigo 4º do CTN, é o exame do fato gerador de cada espécie de contribuição que poderá demonstrar, caso a caso[...]" . Observa-se que esse entendimento é contrário ao entendimento do STF como no texto do estudo foi demonstrado.

³⁰ "V - Esta Corte entende que as contribuições previdenciárias têm natureza tributária: STF, AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007." e "IV - Contribuições previdenciárias possuem natureza tributária: STF, AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007".

aquelas unicamente de competência da União, como as CIDEs e as CCCPEs).³¹ As contribuições nos termos do RE 138.284-8/CE, acima referido, são de quatro tipos, com desmembramentos:

1 – *as C. Sociais*; essas são de três tipos: 1.1. *as C. Sociais Gerais* (C. Salário-Educação, art. 212, § 5º, Lei 9.424/1996; a súmula 732 STF afirma ser constitucional a EC 53/2006; e a C. do “Sistema S”, art. 240); 1.2. *as C. de Seguridade Social* (fontes de custeio: C. Importador, 195, IV; C. Receita de Loterias, 195, III; C. Trabalhador, 195, II; C. Empregador e Empresa, 195, I – essa se desdobra em: C. S. Patronal; sobre a folha de pagamentos; C. PIS/PASEP; CSLL; e COFINS.);

2 – *as C. Especiais*; essas são as 2.1. CIDEs (149, e 177, § 4º – temos hoje oito CIDEs, seriam nove se considerarmos que Sacha C. N. Coelho entende que a Contribuição para o Custeio de Iluminação Pública consiste numa contribuição de intervenção no Domínio Econômico); e as 2.2. CCCPEs (149, *caput*, como OAB – há discussão no STJ, CRC, CRM, CRA);

3 – *as C. de Melhoria* (145, III); e

4 – *as C. Sui Generis* (149-A, CCIP chamada COSIP). A COSIP, inserida na CF pela EC 39/2002. Em outubro de 2003, a súmula 670 do STF assim dispôs: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”. A COSIP apresenta alguns problemas que não serão enfrentados nesse momento. Mesmo assim, cabe ressaltar que para Sacha Calmon Navarro Coelho, a COSIP corresponde à verdadeira CIDE, apesar de se encontrar na doutrina quem entenda que a COSIP trata de uma nova, sexta, espécie tributária inserida na Constituição.

As chamadas contribuições especiais (ou parafiscais) sempre apresentaram, para Paulo de Barros Carvalho, natureza tributária. O autor entende que “são figuras de impostos ou de taxas”, dentro do que denomina “Tipologia Tributária no Brasil”.³² Percebe-se, não somente nesse livro, mas em toda a obra do autor, sua fidelidade à teoria tripartite, na medida em que não se afasta da teoria dos tributos vinculados e não vinculados a uma contraprestação do Estado. E a leitura da Constituição de 1988 termina passando por essa linguagem. Em outras palavras, os conteúdos normativos do artigo 145 e seus incisos, bem como dos artigos 148 e 149, com seus desdobramentos ainda em âmbito constitucional, são encaixados naquela forma – tributos vinculados e não vinculados –, auxiliado que está pela redação do artigo 4º, principalmente o inc. II, do CTN. Abstrai-se toda uma construção de natureza constituinte e legislativa, todo um avanço da teoria da parafiscalidade,³³ da extrafiscalidade, e mesmo do “código de defesa do contribuinte” – leia-se limitações

³¹ Contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, nos moldes do art. 149, *caput*, CF.

³² V. op. cit., p. 42-43.

³³ Hoje ainda complexa e ensejadora de muitas discussões jurídicas com efeitos práticos importantes no direito público e na vida do contribuinte, a teoria da parafiscalidade foi desenvolvida com maestria por Aliomar Baleeiro (*Direito Tributário*, op. cit.) e mantém sua importância na medida em que a exação parafiscal tem como utilidade a identificação da figura contribuição, contribuindo para a fixação do perfil dessa figura tributária, impondo limites jurídicos ao legislador subconstitucional.

ao poder de tributar –, em nome da permanência de um critério que é o do fato gerador vinculado ou não vinculado a uma contraprestação do Estado.

É fato. É possível encontrar institutos jurídicos que, ainda que se apresentem de natureza tributária, não se coadunam àquele critério. Em alguns já se afirmou que não existe teoria infalível. No entanto, deve-se tentar eleger a teoria menos nociva ao contribuinte. O que importa são os efeitos da teoria científica. Os resultados com certeza se apresentam diversos se adotados um ou outro critério. O critério da destinação que vincula a receita à despesa, não deve ser confundido com a ideia de imposto finalístico como aduz Sacha Calmon Navarro Coelho em sua elucidativa e complexa obra (Quartier Latin, 2007). O próprio autor admite que finalidade todos os tributos possuem. Entendemos que finalidade é ínsita ao conceito de tributo, e não serviria como critério para identificar impostos e distingui-los das demais figuras. Chamar as contribuições de impostos finalísticos seria reconhecer que o conceito de imposto não vige mais, nos termos do artigo 16 do Código Tributário Nacional – considerando ainda, o artigo 167, inc. IV, da CF/88 –, e s.m.j., pode representar uma porta aberta para a criação, ou proliferação de inúmeras outras contribuições, pelo simples fato de carecer de uma “tipologia” das contribuições, carecer de um perfil jurídico rigorosamente definido.

Sacha Calmon Navarro Coelho afirma³⁴ que “a União desinteressou-se por completo de sua competência residual para criar impostos. Preferiu criá-los mediante emendas à Constituição e pela multiplicação desordenada de “contribuições” (com feitiço de impostos finalísticos), mesmo por leis ordinárias e medidas provisórias, o que, desde logo, reputamos como um proceder inconstitucional. O ato legislativo criador de contribuição com feitiço de imposto finalístico é ato dissimulado com o fito de ladear a Constituição”. Verifica-se que o autor chama de impostos finalísticos as contribuições do artigo 195, da CF/1988.

No entanto, sabe-se que é a Constituição que distingue impostos de contribuições – o STF como vimos, também – e a despeito de não se aceitar a existência da contribuição com conceito próprio, cria-se uma outra figura mais ambígua ainda: o “imposto finalístico”. Diante disso, como adequar os impostos chamados finalísticos à vedação do artigo 167, inciso IV? Veja-se o teor do art. 167, inc. IV, da CF/88, cuja vedação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, *ressalvadas* a repartição das competências (158-9), a destinação de recursos para as ações e os serviços público de saúde, etc., promove uma diferença importante entre as duas figuras tributárias. Imposto não pode ter sua receita vinculada e mesmo que tenha, por meio das exceções constitucionais, entendemos não será essa situação prevista constitucionalmente que irá desnaturar a figura de imposto.

É possível concluir que estamos criando figuras de impostos tão especiais, “tão *sui generis*”, que no final encontramos figuras completamente divorciadas do “gênero” que se quis preservar por meio de um único critério.

³⁴ V. *Contribuições no Direito brasileiro*. São Paulo, Quartier Latin. 2007, p. 92. Ver, também, do mesmo autor, *Teoria geral do tributo, da interpretação, e da exoneração tributária*. São Paulo, Dialética. 2003.

Respeitáveis opiniões³⁵ têm manifestado o entendimento de que não devemos considerar o artigo 4º como derogado em seu inciso II, na medida em que seu texto afirma que para identificarmos as espécies tributárias não importa a destinação legal do produto da sua arrecadação. É possível, no entanto, citar Kiyoshi Harada, cujo entendimento destaca a derrogação do artigo 4º, considerando-se o teor do seu inciso II. O autor afirma que, na época do advento do CTN, as contribuições não possuíam ainda o status de tributo, e por isso o texto do inciso II, do mencionado artigo. E conclui afirmando que “no nosso entender, está derogado”.³⁶

Entendemos que não importa para a identificação do tributo se a lei subconstitucional que instituir o imposto vincular a sua receita a alguma despesa – isso não desnatura a figura do imposto – não olvidando o inciso IV, do artigo 167 da CF. No entanto, não podemos utilizar, frente à Constituição Federal, esse mesmo critério para as contribuições, na medida em que entendemos que as estas somente existem em razão da destinação que vincula sua receita à despesa. Inclusive resta reconhecida a possibilidade pelo STF e também na doutrina, notadamente Misabel A. M. Derzi, quanto à configuração da tredestinação ou adestinação das receitas vinculadas a uma despesa específica, ensejando a repetição do indébito – ideia essa que não se coaduna com a estrutura do imposto.

Especificamente, quanto ao imposto tem-se a destacar que, levando em consideração o que foi dito no início desse estudo, o inciso II, e todo o artigo 4º, do CTN, tiveram a preocupação principal de distinguir imposto da figura da taxa, e obviamente, não importa se o imposto instituído por uma lei, *verbi gratia*, estadual, digamos o IPVA no RS – Lei RS 8.115/1989, art. 12 –, tenha destinado, no caso do exemplo, 30% do produto da sua arrecadação para conservação das rodovias – devendo-se considerar que, quanto à repartição das receitas tributárias, o Estado entrega 50% para o Município do licenciamento do veículo; de qualquer modo, de tudo o que o Estado arrecada por meio do IPVA, retirando-se o que é dos municípios, por força constitucional, 30% deverá ser utilizado para custeio e 70% para financiamento do DAER (é a previsão legal original).

O termo imposto finalístico utilizado pela doutrina tem razão de ser na lei infraconstitucional e não na norma constitucional, s.m.j.; difere, portanto, da questão do imposto constitucionalmente considerado – este não pode ser finalístico, e se for, mantém sua estrutura distinta daquela apresentada pela contribuição. Diante disso concluímos que a matriz de incidência do imposto é constitucional e, se eventualmente, hoje, alguma lei que cria imposto (com as ressalvas do artigo 167, IV) vincula uma parte de sua receita, essa figura não passa a ser contribuição. Simplesmente continua sendo imposto cuja receita o legislador entendeu ser importante para determinada despesa. Caso não seja aplicada para a despesa indicada –

³⁵ Os autores supramencionados que entendem serem três as espécies tributárias, como Paulo de Barros Carvalho, *verbi gratia*.

³⁶ *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 304.

caso haja a trespdestinação (trespdestinação) ou mesmo a adestinação, o contribuinte não possui direito subjetivo à repetição do indébito – trata-se, pois, de imposto.

Muito diferente é o caso da contribuição, que só existiu ou existe em razão da despesa à qual fica vinculada sua receita. Ora, se o contribuinte verifica que não foi cumprido um dos elementos fundamentais da exação “parafiscal”, a destinação da receita, nasce então, o direito subjetivo à repetição, invalidando na origem, a exação. Esse entendimento vem ganhando força doutrinariamente, assim como nos tribunais, demonstrando um importante avanço no estudo do perfil das contribuições no Brasil.

4 Síntese conclusiva

A CF/88 criou um sistema, um microssistema constitucional em matéria tributária, com o objetivo que todos os sistemas apresentam: facilitar o estudo, a compreensão e a aplicação da matéria disposta para o legislador, principalmente. É possível identificar cinco espécies tributárias. Dois os critérios e que hoje são de natureza tributária e não somente financeira; fazem parte da estrutura dos tributos o fato gerador vinculado à contraprestação do Estado e a condição de validade ínsita aos empréstimos compulsórios e contribuições especiais ou parafiscais que é o efetivo cumprimento da destinação da receita à despesa prevista constitucionalmente. Finalidade todos os tributos possuem.

O artigo 4º do CTN continua sendo importante, mas seu inciso II não pode servir para a identificação das contribuições e dos empréstimos compulsórios.

Identificando cinco espécies tributárias constitucionais, é possível manter um controle/transparência quanto à criação de tributos que, parece, se pretende estender *ad infinitum*, respeitado o postulado da segurança jurídica para o contribuinte *lato sensu*.

Pergunta-se: pode a contribuição ter a mesma base de cálculo do imposto? A CF veda para as taxas – art. 145, § 2º. O STF já decidiu no sentido de que pode. No entanto, não estaríamos retrocedendo, aceitando contribuições sobre bases de cálculo de impostos? O que diz a doutrina – teoria tripartida – a respeito, não responde, satisfatoriamente a questão.

Os direitos fundamentais do contribuinte devem e podem ser respeitados. Emenda constitucional, por força do art. 60, § 4º, CF, não pode criar exceções novas ao princípio da legalidade e da anterioridade, a pretexto de criar novas contribuições, já que a matéria residual quanto a imposto é bem rígida – art. 154, CF/88.

Referências

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1992.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

- BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. São Paulo: Bastos, 1997.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma jurídica*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: RT, 1989.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo, Atlas, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo, Max Limonad, 2000.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999.
- SUPREMO Tribunal Federal. <www.stf.gov.br>.