

TÓPICO 3

ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

O estudo tributário nos permite a categorização clara de **cinco espécies** tributárias, conforme sustenta o Supremo. O Código Tributário Nacional, elaborado em 1966, em seu artigo quinto, estatui que: “*são tributos as taxas, os impostos e as contribuições de melhoria.*”

A Constituição Federal, de 1988, dos artigos 145 a 162, disserta sobre mais dois tipos de tributos: **as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.**

Note-se que a Constituição não cria tributo algum, apenas elenca a possibilidade de existência de certos tributos, o ente competente ao exercício da tributação, os elementos essenciais à tributação (que também se encontram presentes no Código Tributário Nacional), e enumera os princípios essenciais às limitações do poder de tributar.

As espécies tributárias são distintas entre si e, essencialmente, detêm características intrínsecas à sua elaboração. Vamos à sua abordagem, seguindo-se a ordem do CTN, e, posteriormente, a Constitucional.

A) Impostos: os impostos, provavelmente o mais célebre dos tributos, são tributos não vinculados, ou seja, seu pagamento não está atrelado a causa específica destinatária da verba tributária. O imposto tampouco gera contraprestação estatal específica e divisível. A cobrança de impostos deriva diretamente do exercício do **Poder de Império** do Estado.

Os impostos recaem sobre a renda, o consumo e o patrimônio. Hoje, existem **doze** impostos regulamentados no Brasil, sendo **IPVA, ITCMD, ICMS**, estaduais, **ISS, ITBI, IPTU**, municipais, e **IR, II, IE, IOF, IPI, e ITR**, federais. A estipulação de competência, qual ente pode instituir tal imposto, é determinada e indelegável.

Há ainda a previsão constitucional para a **criação de impostos residuais e extraordinários da União**, sob as condições específicas do art. 154, incisos I e II, CRFB/88, não podendo ter base de cálculo ou fato gerador idênticos a outro imposto, ou implicar cumulação. Os impostos extraordinários se compõem a partir da constatação de guerra externa. Os impostos não constitucionalmente dispostos deverão criados por Lei Complementar.

As verbas vertidas para os impostos compõem uma grande renda não discriminada em sua destinação – há vedação à destinação específica da verba de impostos. Os impostos são listados taxativamente na Constituição, o que significa afirmar a impossibilidade da criação de outros impostos senão nas vertentes indicadas constitucionalmente.

B) Taxas: as taxas são originadas a partir da prestação de serviços pelo Estado, tendo como fato gerador, o próprio serviço garantido e derivam do exercício de **Poder de Polícia** do Estado.

Entenda-se poder de polícia como o regular exercício do poder-dever regulatório da Administração, isto é, atos e fatos de interesse público são regulados e taxados de modo a garantir “*o interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.*” (art. 78, CTN) Não devendo ser confundido com o exercício de poderio militar ou de vigilância de direitos e do patrimônio – as Polícia Militar e Civil. O Poder de Polícia está exemplificado no Alvará de Funcionamento de estabelecimentos alimentares, que devem atender às condições sanitárias e higiênicas para sua manutenção – e que sofrem a cobrança de uma taxa para obter o Alvará.

As taxas não podem conter base de cálculo ou fato gerador idêntico ao de qualquer imposto.

Os serviços estatais submetidos à cobrança de taxa podem ser efetivamente usufruídos pelo indivíduo contribuinte – no ato de sua execução; ou ainda, podem ser serviços potenciais, ou seja, a fruição do serviço ainda não se completou, mas será compulsoriamente usufruído pelo contribuinte a partir da sua disposição efetiva.

Os serviços suscetíveis à taxação também são diviseis – ou seja, pode-se atribuir autonomamente a fruição do serviço pelos indivíduos, e, específicos, “*quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas*”. (art. 79, III, CTN)

As taxas são tributos de competência concorrente – isto é, todos os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) podem instituir taxas.

C) Contribuições de Melhoria: tributo específico, objetiva cobrir as despesas com obras públicas a partir da instituição de contribuição sobre a valorização imobiliária. O tributo é temporário e dispõe como limites máximos de tributação: o valor da própria obra e o cálculo da valorização imobiliária circundante.

Assim, apenas poderá ser cobrada a contribuição de melhoria a partir da verificação concreta de valorização imobiliária, e o valor arrecadado pela contribuição não poderá exceder aquele despendido na realização da obra pública. Há um limitador individual (a medida individual proporcional de valorização) e um limitador global (o valor da obra pública).

Todos os entes federativos podem instituir contribuições de melhoria.

Nota-se que a contribuição de melhoria tem fato gerador misto, uma vez que só decorre da realização de obra pública **E** da verificação efetiva de valorização imobiliária. Cabe dizer que o **Superior Tribunal de Justiça**, no julgamento do **Recurso Especial nº 1.326.502**, já se pronunciou no sentido de que cumpre à Administração Estatal comprovar a valorização imobiliária.

D) Empréstimos Compulsórios: tributo instituído por Lei Complementar, derivando de situações extremas, listadas nos incisos I e II, do art. 148, CRFB/88:

“I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".”

Na primeira hipótese, dada a urgência de arrecadação, o tributo instituído não respeitará as regras de anterioridade, sendo aplicado de imediato. No segundo caso, haverá respeito à anterioridade nonagesimal (90 dias).

A cobrança do Empréstimo Compulsório não é vinculada a nenhuma prestação estatal específica, mas o montante a que se destina o tributo é vinculado à causa que lhe instituiu (guerra externa, calamidade pública).

Os Empréstimos Compulsórios somente poderão ser criados pela União (Governo Federal), através de Lei Complementar, e serão temporários, isto é, não são instituídos indefinidamente. Após a cessação do tributo, os valores pagos à Administração Federal serão devolvidos e corrigidos, na forma de pagamento – ou seja, o Estado não pode pagar em títulos da Dívida, por exemplo, como demonstra o antecedente jurisprudencial do **STF**, no julgamento **RE 121.836/90**. A Lei Complementar criadora do Empréstimo deverá dispor sobre o tempo de duração do tributo, bem como os prazos e as formas de **resgate** dos valores pagos pela ação tributária.

E) Contribuições Especiais: são tributos cuja aplicação é destinada certamente ao objeto que lhe deu causa, é tributo vinculado. O grande conceito das contribuições especiais é sua característica de **referibilidade**, isto é, são a fonte de custeio de benefícios pelos membros de grupo social que desses benefícios usufrui.

As Contribuições Especiais se dividem em: I) **contribuições sociais**; II) **contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE)**; III) **contribuições corporativas/ de categoria profissional**; IV) **contribuições de iluminação pública**;

I) Sociais: divididas em gerais e da Seguridade Social, as contribuições sociais servem ao custeio de benefícios sociais de desenvolvimento, sendo as gerais, destinadas a benefícios como o salário-educação, ao passo que as da Seguridade Social, cumprem ao custeio de parte da Seguridade Social – isto é, Previdência (contribuições próprias), Saúde e Assistência Social.

II) CIDE: contribuições sobre o domínio econômico objetivam certos aspectos regulatórios da atividade econômica e produtiva.

III) Categorias Profissionais: contribuições que custeiam tanto as organizações patronais e sindicais, bem como órgãos setorializados e de categoria profissional. Assim, as contribuições pagas aos sindicatos (o “famoso” “imposto sindical” – é, na realidade, uma contribuição) e extraídas das remunerações são contribuições sindicais, ao passo que as contribuições de categoria profissional servem à fiscalização e manutenção de regulamentações de certas organizações, tais quais o CREA, o CRM, o CRA.

Note-se que: a OAB foi considerada órgão independente, logo a quantia paga pelos advogados não é uma contribuição de categoria profissional.

IV) CIP/COSIP: A contribuição de iluminação pública pode ser realizada **somente por municípios e pelo Distrito Federal**. A contribuição de iluminação serve como forma de auxílio no custeio da manutenção e expansão de redes elétricas. Por que não poderia ser considerada uma taxa? Porque não há divisibilidade do serviço prestado, que é uniforme e inespecífico.