

# ANÁLISE CONSTITUCIONAL DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

Wilton Boigues Corbalan TEBAR <sup>(1)</sup>  
José Maria ZANUTO <sup>(2)</sup>

**RESUMO:** o trabalho procura traçar linhas gerais à conceituação e características das espécies tributárias vigentes no ordenamento jurídico pátrio. Foram abordados os vários aspectos das discussões que norteiam tais espécies e suas classificações doutrinárias.

**Palavras-chave:** Atividade Financeira. Receitas Públicas. Espécies Tributárias.

## INTRODUÇÃO

Desde o momento que as pessoas passaram a viver em sociedade, foi preciso um mínimo de organização e estruturação para a manutenção da vida social. Esta manutenção torna-se mais difícil em razão da complexidade que se tornou a vida em sociedade.

A partir deste momento, necessário se fez a criação de um ente cuja função primordial e precípua seria de controlar e atender os anseios desta complexidade social, insurgindo a criação do Estado.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

Para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com força superior, bastante para fazer regras de conduta, para construir o direito positivo. Dessa necessidade nasceu o Estado, cuja noção se pressupõe conhecida de quantos iniciam o estudo do Direito Tributário (2007, p. 55)

O Estado, teoricamente é fruto de um contrato social, devendo observar de maneira coerente e incisiva a vontade daqueles que o legitimaram<sup>3</sup>. O

---

<sup>1</sup> Graduando em Direito pelas Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo Presidente Prudente.

<sup>2</sup> Procurador do Estado de São Paulo, Professor de Direito Tributário das Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo de Presidente Prudente.

que ocorre é que muitas vezes os que exercem as funções do Estado, respondendo a desídiadas intersubjetivas, deixam de prestar o bem comum e passam a desejar algo maior: o próprio poder.

Uma das feições mais imperiosas do poder do Estado esta especificamente no campo da tributação<sup>4</sup>. Através da tributação o Estado, ou quem exerce suas funções, pode consumir a dignidade do cidadão impossibilitando que este viva adequadamente.

Neste contexto ganha destaque o presente trabalho, vez que visa analisar as espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico pátrio, indicando sua legitimidade e constitucionalidade, e mais, seus limites.

O Primeiro capítulo aborda a legitimidade dos entes federativos para a instituição das exações, no sentido de buscar a evolução da sociedade neste contexto.

O segundo capítulo é marcado pelo estudo dos limites constitucionais à criação dos tributos, compostos pelas imunidades e princípios constitucionais.

O terceiro capítulo por sua vez busca demonstrar algumas discussões relevantes acerca das teorias de classificação dos tributos, dentre as quais subsiste em relação à natureza jurídica autônoma dos empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Foi utilizado o método histórico para melhor delinear o sentido do tema e especificar seu campo de significação. Ainda foi utilizado o método dialético e dedutivo. Dialético no sentido de comunicar ambos os subsistemas, constitucional e tributário, para se chegar a um consenso, pelo menos aparente, da melhor solução a questões postas em debate. Dedutivo no sentido de analisar as premissas gerais dos tributos, ou seja, os elementos e características que lhes conferem unidade, demonstrando sua aplicação específica aos empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

## **1 EVOLUÇÃO DO ESTADO E AS NECESSIDADES SOCIAIS (LEGITIMIDADE)**

---

<sup>3</sup> Yoshiaki Ichihara salienta que o homem é um animal jurídico: “onde estiver o home está o direito” (grifos do autor). Direito Tributário, 2004, São Paulo, p. 23.

<sup>4</sup> Para Luciano Amaro o tributo é a visualização desta atuação estatal, indicando que os “súditos” suportariam este gravame (Direito Tributário Brasileiro, 2003, 9ª Ed., p. 16)

Antigamente, no Estado liberal o tributo era a última fonte de renda do Estado. Sendo assim, não havia uma atividade estatal organizada voltada para a obtenção de tributos.

Acontece que o Estado evoluiu e passou a se preocupar com a manutenção de serviços sociais. Portanto crescem as necessidades públicas que o Estado, como seu dever, tem de atendê-las e prestá-las. O Estado assume como necessidade pública a industrialização do país. Este contexto indica que o Estado precisará cada vez mais de dinheiro<sup>5</sup>, lançando receitas e tributos para a obtenção deste capital.

Como assevera Eduardo Sabbag:

O Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas (2010, p. 35)

O principal meio (fonte) para a obtenção deste dinheiro é o tributo. O tributo é a única fonte de receita do Estado? Não, o Estado pode explorar uma atividade econômica próprio, ou explorar um patrimônio do próprio. No entanto, no presente trabalho será abordado somente a problemática em relação às espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico pátrio.

Esta atividade do Estado de captar dinheiro é considerada meio, sendo a atividade fim, o atendimento das necessidades públicas que não teriam condições de serem realizadas sem a atividade meio. A atividade meio é chamada de atividade financeira do Estado, que tinha a finalidade de arrecadar recursos dos particulares, sendo exigidos por parte destes uma racionalização desta atividade. Começa-se aqui uma preocupação com a administração deste dinheiro. Esta atividade financeira vai acompanhar a aplicação deste dinheiro, ou seja, na realização deste dinheiro.

---

<sup>5</sup> Hugo de Brito Machado: a tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. Curso de Direito Tributário. 2007, São Paulo, p.56.

Tais recursos são chamados de receitas. Receita pública é o dinheiro de que o Estado dispõe para prestar serviços, pagar servidores. A fonte principal são os tributos.

Receita pública, em última análise, é todo dinheiro que integra definitivamente o patrimônio do Estado, cuja finalidade é atender as necessidades públicas, sem condição preestabelecida de saída.

Com propriedade assevera Luciano Amaro: “o direito financeiro, como sistema normatizador de toda a atividade financeira do Estado, abarca, por compreensão, as prestações pecuniárias exigidas pelo Estado, abrangidas no conceito de tributo” (2003, p. 01).

Posto isto, faz-se necessário dizer que existem 4 tipos de receitas sendo elas: as receitas originárias; as receitas derivadas; as receitas transferidas e as compensações financeiras. Interessa-nos somente a análise das receitas derivadas, onde se situam as espécies tributárias presentes no ordenamento jurídico pátrio.

Entenda-se que receita derivada é sinônimo de tributo. A fonte de produção desta receita vem de um patrimônio distinto do Estado, ou seja, o patrimônio do particular. O fundamento jurídico desta receita é o Poder Estatal na sua faceta impositiva de tributos. No entanto, tal imposição (Poder Estatal) está regulada ou disciplinada em lei. Consiste em um ramo de direito tributário. O direito tributário veio à regular o Poder Estatal em relação ao tributo, já que este se tornou a forma principal de obtenção de receita do Estado.

Tributo é a prestação pecuniária paga ao Estado, ou ao ente que exerce função pública, pelo particular<sup>6</sup>, destinado a formar receita para o Estado, aqui compreendido como a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

No Brasil, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de competência tributária. O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal (2007, p. 60)

---

<sup>6</sup> Norberto Bobbio com propriedade diz que o poder é uma relação entre dois sujeitos onde um impõe ao outro sua vontade e lhe determina, mesmo contra vontade, o comportamento. O significado clássico e moderno de política. In: Curso de Introdução à ciência política. Brasília: Universidade de Brasília, 1982, v.7, p. 12.

Posto isto, podemos concluir que possui legitimidade para a instituição de tributos os entes federados em todos os seus níveis. Esta legitimidade está regrada minuciosamente no Diploma Constitucional.

Superada a questão da legitimidade para instituir tributos, cumpre fundamental importância destacar quais são as espécies tributárias. Conforme dicção do art. 5º do CTN, somente são tributos os impostos, taxas e contribuição de melhoria. Esta concepção de espécies tributárias é a chamada Teoria Tripartida dos Tributos. Note-se que tais exações possuem fato gerador peculiar, conferindo-lhes distinção jurídica.

No entanto, faz-se mister salientar que o CTN data de 1966, ou seja, anterior à Constituição Federal de 1988. Sendo assim, não podemos desconsiderar os comandos constitucionais na aferição das espécies tributárias hoje sedimentadas no ordenamento jurídico pátrio.

Com efeito, duas novas exações integram a possibilidade de tributação do Estado, sendo elas: as contribuições especiais e o empréstimo compulsório, conforme art. 148 e art. 149 da CF/88. Claro está, que o CTN, hoje, deve ser interpretado sistematicamente com a Lei Maior a fim de não incorrer o intérprete em erro substancial. Hodiernamente vemos a ocorrência de uma Teoria Quinquepartida das exações tributárias.

Todavia, a problemática do tema reside justamente nesta classificação das exações, se estaríamos submetidos à Teoria Tríplice ou Quinquepartida de tributação. O tema ganha relevância quando analisamos os elementos que constituem cada tributo, vez que os impostos, taxas e contribuições de melhoria possuem fato gerador que os distinguem dos demais. No entanto, as contribuições especiais e o empréstimo compulsório não são analisados por seu fato gerador, mas sim em razão de suas finalidades.

Para responder tal problemática é necessário analisar os elementos peculiares de cada exação, demonstrando a feição tributária de todas essas 5 (cinco) espécies de tributos.

## 2 COMPETÊNCIA LEGIFERANTE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA DOS ENTES FEDERADOS (LIMITES)

Um ente arrecada receita através dos tributos próprios e transferências de receita. Tributos próprios só podem ser instituídos pelo ente específico competente para tanto. No entanto, cada ente possui limites<sup>7</sup> quanto a esta tributação, no mais preciso, possui regras de incompetência em relação à tributação como afirma Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup> ao discorrer sobre as imunidades.

Tais regras de incompetência de tributação, genericamente, atendem aos princípios e imunidades<sup>9</sup> elencados no Diploma Constitucional referente ao sistema Tributário pátrio como nos ensina Eduardo Sabbag.

Como afirma Hugo de Brito Machado: “em sentido amplo, é possível entender-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder” (2007, p. 294).

A causa remota da existência de tributo é o Poder Estatal<sup>10</sup>, explicado pela Soberania Estatal. Este Poder Estatal legitima o poder de tributar. O poder de tributar está para o direito tributário assim como o poder de punir está para o direito penal.

Nas palavras de Luciano Amaro:

Essa outorga de competência, obviamente, não é sem fronteiras. Além de buscar uma demarcação tanto quanto possível nítida das áreas de atuação de cada ente político, com a partilha da competência tributária, a Constituição fixa vários balizamentos, que resguardam valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais (2003, p. 105)

Este poder de tributar, hodiernamente é exercitado segundo os limites estabelecidos na Lei Magna. A imunidade versa sobre o campo constitucional de

---

<sup>7</sup> Yoshiaki Ichihara afirmar que “quando se fala em limitações da competência tributária, deve-se entender à restrição de ação dentro do já restrito campo da competência”. Direito Tributário. 2004, São Paulo, p. 52.

<sup>8</sup> Curso de Direito Tributário, 2009, p.202.

<sup>9</sup> Manual de Direito Tributário. 2010, São Paulo, p.52.

<sup>10</sup> Roque Antônio Carrazza diz que a tributação não decorre do Poder de Império, alegando que este poder é pré-constitucional, ou seja, autoritário – sem correspondência à estrutura do Estado moderno. Decorre a tributação de uma troca de uma relação de troca ou utilidade. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo. 2010, p. 538, 539).

dispensa do campo da tributação. Impede não somente a incidência, mas a criação da exação. Neste contexto a imunidade visa resguardar valores<sup>11</sup> protegidos constitucionalmente, operando como regras negativas de competência como já afirmava José Souto Maior Borges<sup>12</sup>.

Já os princípios cuidam do exercício do poder de tributação. Em que pese serem elencados como limites ao poder de tributar, ousamos discordar desta linha de pensamento. Os princípios são primados axiológicos que visam à manutenção ou alcance de um estado ideal de coisas.

Com encantamento discorre Humberto Ávila:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primeiramente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação de correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção (2004, p. 70)

Sendo assim, os princípios não são limitações do exercício da competência tributária, mas sim, instrumento de adequação destas. Os princípios aqui, ou em lugar algum, servem como limitação de algo, mas como orientação de determinada matéria ou estado de coisas.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Pertencendo ao estrato mesmo da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes (2009, p. 157)

A competência é partilhada e limitada pela CF/88, configurando o poder de tributar. Juridicamente falando o poder de tributar é a competência atribuída pela CF/88. Competência tributária é sinônimo de competência (atribuição) legislativa. Todo tributo é definido em lei.

A Constituição Federal não cria tributos, simplesmente atribui competência (privatividade) para um ente federal instituir o tributo. Não se fala mais

---

<sup>11</sup> Discorrendo sobre o tema Humberto Ávila diz: “isso equivale a dizer que a causa justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado”. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo, 2004, p. 209.

<sup>12</sup> BORGES, José Souto Maior. Isenções Tributárias. 1. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p.209).

em poder, mas sim em competência, implicando reconhecer direitos e segurança jurídica a quem vai pagar os tributos.

O que é criar tributo segundo a lei? A lei não quer criar tributo (definir em lei um modelo de incidência), mas permitir a cobrança deste tributo (tipo tributário - legalidade).

Com propriedade nos ensina Roque Antônio Carrazza:

Competência tributária é a possibilidade de criar, em abstrato, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disso, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos (2010, p. 513,514)

A CF/88 não cria tributos, mas atribui competência para os entes federados o fazerem. A lei deverá atender os elementos essenciais que irão compor a obrigação tributária. Vai disciplinar o vínculo jurídico nos moldes da CF/88.

Paulo de Barros Carvalho: “competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos” (2009, p. 235).

A CF/88 cuida da atribuição de competência para a instituição de tributos. Os entes federados não pode tributar em relação a bens que encontram-se em seus territórios e que pertencem a outro ente federado. Decorre esta regra do princípio da isonomia entre os entes federados e o princípio da Federação.

Não pode um ente federado camuflar o tributo em situações semelhantes à de tributos de outros entes federados, visando desvirtuar a competência que lhe foi atribuída, estiolando o Princípio da Unidade Federativa.

### **3 ANÁLISE DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS (CONSTITUCIONALIDADE E CLASSIFICAÇÃO)**

Toda a competência dos entes federados para a instituição de tributos está disciplinada na Constituição Federal. É neste Diploma que ocorre o

destacamento de parcela de competência para cada nível estatal realizar seu campo de tributação.

Conforme assevera Hugo de Brito Machado:

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado (2007, p. 60)

Existem no ordenamento pátrio, tributos vinculados e não vinculados à atuação do Poder Público. Toda vez que o binômio expressar um acontecimento que envolva atuação do Estado, estaremos diante de um tributo vinculado. Por exemplo: o Estado prestar serviços de assistência médica, exercer o Poder de Polícia, prestar serviços de abastecimento de água.

A vinculação pode ser direta, como nos casos mencionados, ou indireta, como na realização de uma obra pública que suscite valorização dos imóveis adjacentes. Sempre que nos depararmos com a vinculação direta, imediata teremos as taxas, ao passo que a vinculação indireta, mediata, indica a existência de uma contribuição de melhoria, consoante último exemplo que enunciamos.

*Na divisão clássica das espécies tributárias os tributos não vinculados são os impostos, instituídos sobre fatos ou situações da esfera pessoal do devedor sem qualquer vinculação com uma atividade estatal específica que possa ser apontada como contrapartida do pagamento do imposto (CTN, art. 16).* Já os tributos vinculados são as taxas e contribuição de melhoria.

### **3.1 Normatização Constitucional das Espécies Tributárias**

Neste momento, serão abordados os comandos constitucionais que zelam sobre as espécies tributárias, buscando suas características peculiares, para em momento posterior, classificá-las.

### 3.1.1 Impostos

Os impostos foram cuidadosamente delineados pela pelo constituinte de 1988, desde o art. 153 até o art. 156 da Constituição Federal. O porquê se mostra claro, vez que o imposto cuida de uma situação da vida do particular invadindo sua esfera de liberdade econômica. Procurou o Legislador, então, traçar regras insofismáveis em relação a seu entendimento e observância, ou seja, elencou exaustivamente as regras de criação dos impostos.

Posto isto, podemos dizer que em relação ao imposto, não há uma situação de contraprestação entre Estado e o particular que paga o imposto. O fato gerador do imposto é a vida do particular, ou seja, a capacidade de pagar o tributo em razão do patrimônio, renda, produção e circulação de bens e riquezas. Consiste em um tributo não vinculado à atuação do Estado.

Com propriedade nos ensina Roque Antônio Carrazza:

Assim, juridicamente falando, imposto é uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal. Não é por outra razão que Geraldo Ataliba chama o imposto de *tributo não vinculado*. Não vinculado a quê? Não vinculado a uma atuação estatal. Os impostos são, pois, prestações pecuniárias desvinculadas de qualquer relação de troca e utilidade (2010, 538,539)

O destino do produto arrecadado é irrelevante para dizer a natureza específica do tributo. O imposto surge sobre bases econômicas de imposição (patrimônio, renda e produção/circulação). Esta situação demonstra uma capacidade de contribuir. Os impostos seriam destinados ao financiamento de atividades gerais do Estado.

### 3.1.2 Taxas

As taxas por sua vez, não encontram descrição exaustiva, somente regras gerais para sua criação. Tem previsão constitucional no art. 145, II da CF/88. Isto porque o Legislador cuidou da taxa através de uma expressão genérica aberta, qual seja, “serviço público”.

O fato gerador da taxa seria uma atividade da vida do Estado em proveito de um particular especificamente<sup>13</sup>. A taxa remunera serviços específicos e divisíveis, uma atividade estatal pública (serviço público) ou ainda quando o Estado exerce o poder de polícia. Aqui existe uma contraprestação.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Apresentam a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificadamente dirigida ao contribuinte. Nisso diferem dos impostos, e a análise de suas bases de cálculo deverá exibir, forçosamente, a medida de intensidade da participação do Estado (2009, p. 38, 39)

É o tributo que tem como fato gerador uma situação da vida do Estado, ou seja, a prestação de um serviço público específico e divisível que deverá ser remunerado. Sem serviço público específico e divisível não há taxa. O usuário deve ser identificável, vez que quem recebe o serviço deve remunerá-lo no grau de sua incidência. Ex: poder de polícia, alvarás, licenças, autorizações de modo geral para que o usuário possa exercer o direito, conforme as limitações impostas.

### **3.1.3 Contribuição de melhoria**

Disciplinada no art. 145, III da CF/88. O fato gerador da contribuição de melhoria é uma atuação do Estado. Porém, é uma atuação específica em razão de uma obra pública que produz valorização de imóveis vizinhos a essa obra. Essa obra visa atender as necessidades do bairro, inclusive com a arrecadação dos membros deste bairro. Aquele vizinho que foi beneficiado com a obra pública, obtendo proveito patrimonial da obra realizada deve pagar a contribuição de melhoria. Esta valorização deve ser provada tecnicamente. Este tributo é norteado pelo princípio da justiça fiscal.

Como nos ensina Roque Carrazza:

Essa atuação estatal – porque assim o exige o art. 145, III, da Constituição da República – só pode constituir numa obra pública que causa valorização imobiliária, isto é, que aumenta o valor de mercado dos imóveis localizados nas suas imediações (2010, p. 570)

---

<sup>13</sup> Roque Antônio Carrazza: “Diante disso, podemos dizer que taxas são tributos que têm por hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte”. Curso de Direito Constitucional Tributário, 26. Ed. São Paulo, 2010, p. 545.

Difere da atividade do Estado da taxa, vez que a obra se incorpora ao imóvel, valoriza o imóvel particular que estão nas proximidades desta obra, e na taxa é uma atividade em razão de um serviço público. O particular devolve uma parte do proveito patrimonial que obteve com aquela obra.

Com propriedade afirma Paulo de Barros Carvalho: “a efetivação da obra pública por si só não é suficiente. Impõe-se um fator exógeno que, acrescentando à atuação do Estado, complementa a descrição factual” (2009, p. 42).

Há algo, todavia, que deverá respeitar: o quantum de acréscimo patrimonial individualmente verificado. Ninguém pode ser compelido a recolher, a esse título, quantia superior à vantagem que sobreveio a seu imóvel, por virtude da realização da obra pública. Extrapassar esse limite representaria ferir, frontalmente, o princípio da capacidade contributiva.

Ainda nas didáticas palavras de Roque Carrazza: “de fato, a contribuição de melhoria não pode ser exigida antes de realizada a obra pública. É imprescindível que, primeiro, exista a obra pública, valorizando o imóvel, para só após o proprietário deste via a ser tributado” (2010, p. 575).

Em comparação com as taxas, que também são tributos vinculados a uma atuação do Estado, as contribuições de melhoria se distinguem por dois pontos expressivos: pressupõe uma obra pública e não serviço público; e dependem de um fator intermediário, que é a valorização do bem imóvel.

A CF/88 conhece e reconhece esta divisão clássica destes tributos, inclusive os critérios a que se apóiam estes tributos. Através destes critérios é que a CF/88 define a partilha de competência para os entes federados dispor sobre tais tributos.

Para os impostos a CF/88 especificou expressamente as situações de incidência deste tributo. A CF/88 precisou ser exaustiva. Por isso a CF/88 tratou da partilha da competência deste tributo em 3 artigos (sendo 7 incisos para a União e 3 incisos para cada outro ente federado).

Para taxas e contribuições de melhoria a CF/88 atribui partilha de competência em somente um artigo. Diferente dos impostos as taxas estão previstas na CF/88 apenas em seus aspectos gerais, ou seja, os fatos gerais ensejadores destes tributos (poder de polícia ou serviço público específico e divisível). Art. 145, II

da CF/88. O mesmo ocorre com contribuição de melhoria por tratar, também, de aspectos gerais (obra pública com valorização do imóvel) na criação do tributo.

**A instituição dos tributos impostos, taxas e contribuições de melhoria são guiadas pela indicação das situações materiais que autorizam a tributação. São tributos caracterizados pela particularidade do fato gerador (situação material específica).**

A evolução da legislação tributária motivada, em grande medida, pela necessidade de ampliação das receitas tributárias para fazer frente a novas atividades e serviços estatais deu origem a novos tributos. Surgem, nesse contexto, o empréstimo compulsório e as contribuições atualmente designadas de especiais: sociais, profissionais e interventivas.

### **3.1.4 Empréstimo Compulsório**

A matéria vem tratada no art. 148, I e II, com parágrafo único da CF/88. A competência é exclusiva da pessoa política União e deverá ser exercida mediante lei complementar, em apenas duas hipóteses: a) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observando o disposto no art. 150, III, b (princípio da Anterioridade). Nas duas eventualidades, a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Nas palavras de Luciano Amaro: “o empréstimo compulsório é um ingresso de recursos temporário nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada” (2003, p. 50).

Será que existe um fato gerador (situação material típica) exclusivo de empréstimo compulsório, que caracteriza estes tributos, conhecido e reconhecido pela CF/88? Não existe. Em razão disso, é que alguns autores tem afirmado que, do ponto de vista teórico, conceitual somente existem 3 tributos.

Como a CF/88 definiu (com qual critério) ou reconheceu a existência do empréstimo compulsório e contribuições especiais? Simplesmente na indicação da finalidade destes tributos.

A receita de um imposto não pode ter como contraprestação uma despesa ou finalidade.

A CF/88 estabeleceu competência exclusiva à União para analisar se estão presentes as finalidades ou causas para a legitimidade de tributação do empréstimo compulsório e contribuições especiais elencados no Art. 148 e 149 da CF/88. Somente para as contribuições especiais de seguridade social disciplinada no art. 195, a CF/88 traz bases de incidência (fato gerador) da contribuição social. São estes dois tributos: finalísticos ou causais.

### **3.1.5 Contribuições especiais**

São elas: as contribuições sociais, profissionais e de intervenção no domínio econômico. São elencadas no art. 149 e 149-A da CF/88. O constituinte empregou como critério classificatório a finalidade<sup>14</sup> de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado.

Como salienta Eduardo Sabbag:

As contribuições são tributos destinados ao financiamento de gastos específicos, sobrevivendo no contexto de intervenção do Estado no campo social e econômico, sempre no cumprimento dos ditames da política de governo (2010, p. 493)

No entanto, não obstante a classificação pela destinação do produto (finalidade do tributo), nítida é a feição tributária das contribuições, vez que estão submetidas ao regime jurídico tributário a que alude a Constituição Federal de 1988.

A grande maioria do surgimento destes tributos tem como característica muito semelhante ao fato gerador (hipótese de incidência) do imposto. Ex: CPMF (contribuição provisória sobre movimentação financeira) era tributado em relação à movimentação financeira, configurando como fato gerador uma situação da vida do particular (o mesmo do imposto). Do ponto de vista formal (jurídico) este tributo é semelhante o imposto. CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido) também consiste em uma hipótese de tributação em relação a uma situação de vida

---

<sup>14</sup> Roque Antônio Carrazza: “notamos, pois, que as “contribuições” ora em exame não foram qualificadas, em nível constitucional, por suas regras-matrizes, mas, sim, por suas finalidades. Parece-nos sustentável que haverá este tipo de exação sempre que implementada uma de suas finalidades constitucionais”. Curso de Direito Constitucional Tributário, 26 ed. São Paulo, p. 599.

do particular. Estas contribuições como o imposto não exigem contraprestação. A CSLL assemelha-se ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica.

A contribuição previdenciária do empregador (CPE) regulada pela Lei nº 8.212/91 – regula a tributação em relação à folha de pagamento e remuneração, esta contribuição é idêntica ao imposto, se o devedor for o empregado o tributo é a taxa.

### **3.2 Classificação das Espécies Tributárias**

Posto a conceituação e aludido às peculiaridades de cada tributo, o trabalho destaca, por hora, as classificações de maior relevância sobre as espécies tributárias no ordenamento jurídico pátrio.

Existem, hoje, na doutrina várias classificações acerca das espécies tributárias. Em todas elas sobram importantes argumentações e considerações. Teceremos breves comentários a estas classificações nominando seus brilhantes seguidores.

A saber, temos a classificação Tripartida dos Tributos, ou seja, consideram tributos, os eminentes autores, somente os impostos, taxas e contribuições de melhoria. Ainda existe quem defenda a Teoria Quinqupartida dos Tributos, observando que no ordenamento jurídico existem 5 formas autônomas de tributos, sendo eles: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.

A par do exposto, podemos encontrar ainda, com menos força, a teoria Quadripartida dos Tributos, onde seriam tributos: os impostos, taxas, contribuição de melhoria e empréstimo compulsório. Finalmente temos a teoria Bipartida ou Dicotômica dos tributos, sendo estes somente os impostos e taxas.

#### **3.2.1 Teoria Bipartida dos Tributos**

Teve como seus defensores Pontes de Miranda e Alfredo Augusto Becker. Para os eminentes juristas a classificação dos tributos leva em consideração a base de cálculo e sua vinculação ou não à atuação Estatal.

Alfredo Augusto Becker diz “que a base de cálculo é o elemento que confere gênero ao tributo, sendo que as peculiaridades dos tributos (outros

elementos da hipótese de incidência) é que são responsáveis por classificá-los em determinada espécie”<sup>15</sup>.

Considerava que sempre que estivéssemos diante do gênero tributário taxa seriam sempre observadas em momentos de prestação de serviço por parte do Estado e também quando o Estado praticasse determinada atividade em favor de pessoas determinadas ou determináveis ou ainda quando estivéssemos diante de uma coisa Estatal. Já em razão do gênero imposto estaríamos diante de uma situação qualquer, que não a atuação Estatal.

Como assevera Augusto Becker:

Imposto: a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo um fato lícito qualquer (não consistente em serviço estatal ou coisa estatal), terá criado um imposto. Taxa: a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo o serviço estatal ou coisa estatal terá criado uma taxa (2007, p. 402)

Note-se que nesta Teoria há um fato curioso, ou seja, a distinção das espécies tributárias é feita pela concepção genérica (ampla) de atuação Estatal quando analisada pela base de cálculo. Como veremos a seguir, a teoria Tripartida dos tributos, não aceita o empréstimo compulsório e as contribuições especiais como modalidades de exação. Alegam o fato de, não obstante possuírem finalidade determinada pelo comando constitucional, esta peculiaridade não tem o condão de lhe conferir autonomia tributária, sendo na verdade, espécies de impostos, taxas.

Note-se que pelo mesmo argumento (daí o fato curioso), poderíamos defender a tese acima advogada pelos eminentes juristas de que contribuição de melhoria não pode ser considerada um tributo autônomo, mas sim uma sub-espécie do tributo na modalidade taxa. Vejamos: a contribuição de melhoria também consiste em uma atuação estatal, de obra pública, é verdade, mas continua sendo atividade estatal. A valorização dos imóveis adjacentes a obra pública, como condição para a instituição de contribuição de melhoria seria uma condição adicional ao tributo taxa.

Já em relação aos empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, o argumento poderia traduzir-se pela igualdade de fundamentação. Nos alerta Augusto Becker: “no plano jurídico, todo e qualquer tributo pertencerá a uma destas duas categorias: imposto ou taxa” (2007, p. 404).

---

<sup>15</sup> Teoria Geral do Direito Tributário, 2007, p. 395.

Quer nos parecer que, de imediato, esta concepção bipartida das espécies tributárias além de muito bem fundamentada, carece de argumento que a estranhe.

### **3.2.2 Teoria Tripartida dos Tributos**

Esta teoria é a mais tradicional no manejo doutrinário-tributário em razão do art. 5 do CTN que preleciona: “Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

Somente são reconhecidos como tributos os impostos, taxas e contribuição de melhoria. Como defensores desta Teoria estão: Roque Antônio Carraza, Paulo de Barros Carvalho, Aliomar Baleeiro, Sacha Calmon Navarro Coêlho.

Vários são os argumentos a fim de demonstrar que o empréstimo compulsório e as contribuições especiais não são tributos autônomos, mas que possuem roupagem de impostos, taxas ou contribuição de melhoria.

Outra corrente vai mais longe e afirma que o empréstimo compulsório e as contribuições especiais não são espécies de tributos.

#### **3.2.2.1 Empréstimo Compulsório e Contribuições Especiais vinculados à outra espécie tributária como condição de validade**

A afirmação de que empréstimo compulsório e contribuições especiais são espécies tributáveis, ganha destaque no discurso escoreito de Paulo de Barros Carvalho, no sentido de afirmar que tais exações não podem ser classificadas pela finalidade da instituição do tributo. Esta (finalidade) é um mero plus que a lei instituidora do tributo deverá observar. Sendo assim, a norma que institui o tributo além dos elementos prescritores e dos dados descritores do tributo, deverá ainda, ater-se a destinação da arrecadação desta exação para dar completude a regra matriz de incidência.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Tais exações poderão revestir qualquer das formas que correspondem às espécies do gênero tributo. Para reconhecê-las como imposto, taxa ou

contribuição de melhoria, basta aplicar o operativo critério constitucional representado pelo binômio *hipótese de incidência (unidades normativas)/base de cálculo (que está na consequência da norma)* (grifos do autor) (2009, p.33)

Outra alegação que corrobora este tese assume sentido na afirmação de que os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, submetem-se as regras constitucionais referente aos tributos. É inegável, portanto, seja pela roupagem de outra espécie tributária, seja por sua autonomia, a feição tributária destas exações.

Como assevera Sacha Calmon Navarro Coêlho:

São *tributos especiais*. Não há, por exemplo, empréstimo compulsório se não houver: (a) impostos e (b) promessa de restituição. Mais ainda, os motivos para instituí-lo são *constitucionais*. Um imposto residual (art. 154, I) não requisita causa. O restituível (empréstimo compulsório) a exige necessariamente. (...) A receita dele advinda é vinculada à despesa (à causa que lhe deu origem). Por outro lado, as contribuições são afetadas a fins predeterminados constitucionalmente. É claro que nem a restituição nem a afetação parafiscal decidem sobre a natureza jurídica da espécie tributária (2004, p.273)

Apegam-se tais doutrinadores ao que dispõem o art. 3º do CTN combinado com o art. 4º do mesmo Diploma. Sendo assim, a destinação do produto da arrecadação a que legitimou a instituição do tributo é irrelevante para sua denominação<sup>16</sup>. No entanto, questionamos: referido art. 4º do CTN foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988?

E mais, encaminho aos leitores outra indagação: se, na maioria das vezes, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais assumem roupagem de impostos, como interpretar a questão de que existirá contraprestação em relação ao imposto pago, vez que a finalidade<sup>17</sup> está previamente estabelecida? E mais, como aceitar uma contraprestação específica e não genérica como alude às proposições basilares dos impostos? A possibilidade desta suposta contradição, pode ser entendida, ou legitimada *em razão de exceção constitucional expressa*,

---

<sup>16</sup> Roque Antônio Carrazza: “É princípio geral do direito tributário que a destinação do produto da arrecadação do tributo não lhe altere a natureza jurídica”. Curso de Direito Tributário Constitucional. São Paulo, 2010, p. 587.

<sup>17</sup> Yoshiaki Ichihara diz: “logo, podemos destacar que o que é relevante para a determinação da espécie tributária é a materialidade do fato gerador e não a denominação, a característica formal ou a destinação legal do produto da arrecadação”. Direito Tributário. 2004, p. 78.

*simplesmente em razão disso. Poderíamos, então, chamá-los de impostos com finalidades constitucionais expressas e, naturalmente, contraprestacionais.*

Frente a estes impropriedades, não nos restaria outro caminho a não ser reconhecer a feição não tributária do empréstimo compulsório, na qual sua finalidade não poderia estiolar as estruturas basilares que dão característica ao imposto. No entanto, seguir neste caminho, seria *perigoso porque parece contrariar opção expressa do legislador constitucional quando incluiu o empréstimo compulsório no Capítulo do Sistema Tributário, cercando a instituição e cobrança de um regime jurídico tipicamente tributário, como revela a sujeição ao princípio da anterioridade tributária - art. 148, II, parte final - exclusivamente aplicável ao setor da tributação.*

Parece-nos, a princípio, que o mesmo não ocorre quando o empréstimo compulsório e as contribuições especiais, vestem vetusta roupagem de taxa, quando analisadas pela característica de tributação para o atendimento ou consecução de serviços específicos e divisíveis. A taxa visa à prestação de atividade Estatal específica e determinada. Em relação às contribuições especiais não há maiores análises. Todavia, em razão de uma análise mais profunda em relação ao empréstimo compulsório, podemos observar novas impropriedades.

As taxas também não podem ser restituídas. Também são tributos que deveriam integrar definitivamente o patrimônio do Estado, sendo esta impropriedade característica do empréstimo compulsório em razão do investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, conforme art. 149, II. No entanto, ao analisar o inciso I do art. 149 vemos a impropriedade mais gravosa, qual seja, a finalidade ali elencada que deverá ser realizada pela atividade estatal, não visa atender o contribuinte, mas sim o interesse do próprio Estado, quando posto em cheque sua Soberania, quando da ocorrência de guerra ou iminência desta. Todavia, através de uma análise crítica, mesmo sendo o interesse do Estado que está em pauta, não nos parece descaracterizar a natureza tributária do empréstimo compulsório e nem comprometer a vinculação do produto da arrecadação, vez que a restituição desta “tributação” é legitimada justamente pela característica peculiar desta incidência, na qual não terá nenhuma contraprestação ao contribuinte.

### **3.2.2.2 Empréstimo Compulsório e Contribuições Especiais como entidade tributável autônoma**

Em posição contrária há quem defenda que o empréstimo compulsório e as contribuições especiais constituem espécie de tributo autônoma. Como esta hipótese será tema de discussão posterior, somente iniciaremos linhas gerais de argumentação.

A primeira delas refere-se ao fato de o empréstimo compulsório ser restituível. O segundo argumento inclina-se no sentido de afirmar que o Constituinte de 1988, criou nova modalidade de tributo, no entanto baseado apenas em sua finalidade. A autonomia das contribuições especiais são defendidas sob o viés desta última argumentação.

### **3.2.2.3 Empréstimo Compulsório como entidade não tributável**

Alguns doutrinadores defendem que o Empréstimo Compulsório não é entidade tributável, ou seja, não consiste em modalidade tributária. Dentre seus defensores está Pontes de Miranda, Augusto Becker e Hugo de Brito Machado. Esta Teoria deixou de ter substância constitucional com o advento da CF/88.

Os renomados tributaristas alegam que não existe tributo restituível. Sendo restituível, não ingressa definitivamente no patrimônio do Estado, e sendo assim, não poderia ser considerada receita pública. Discorre argumentando ser o empréstimo compulsório um contrato coativo de natureza pública.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

Insistimos em esclarecer que, do ponto de vista da uma Teoria Geral do Direito, e tendo-se em vista o conceito universal de tributo como receita, no sentido não apenas financeiro, mas econômico, o empréstimo compulsório não é tributo, pois não transfere riqueza do setor privado para o Estado. No Direito Brasileiro, tributo é receita, no sentido econômico e não apenas no sentido financeiro (Lei n. 4.320, de 17.3.1964, arts. 9º e 11, §§1º e 2º). Por isto não devemos colocar o empréstimo compulsório como espécie de tributo (2007, p.94)

Não obstante a CF/88 remeter os empréstimos compulsórios ao regime jurídico tributário constitucional, somente o faz em razão de algumas regras específicas. Daí afirmar que o empréstimo compulsório não está inteiramente

adstrito ao regime jurídico tributário constitucional. Tem regramento próprio, no entanto, em razão de sua extraordinariedade, submete-se a regras tributárias quando sua atuação alcança hipóteses deste sistema.

### **3.2.3 Teoria Quadipartida dos Tributos**

Tem como defensor o aclamado Luciano Amaro. Para este jurista as contribuições constituem um gênero das quais a contribuição de melhoria e contribuições especiais são espécies e classifica o empréstimo compulsório como tributo autônomo.

Em suas palavras:

A característica peculiar do regime jurídico deste terceiro grupo de exações está na destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público. Aqui se incluem as exações previstas no art. 149 da Constituição, ou seja, as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, que são três subespécies de contribuições (2003, p. 84)

Quando se debruça sobre a questão do empréstimo compulsório, defende sua autonomia sustentando pelo menos 2 argumentos de peso. São eles: a) ser um tributo restituível<sup>18</sup>; b) tem destinação específica a que se vincula sua instituição.

E continua o renomado autor:

Ademais, não se deve ignorar que o empréstimo compulsório (ao contrário dos impostos) é restituível. Os impostos são receita efetiva (pois ingressam nos cofres do Estado, sem gerar nenhuma contrapartida no passivo), enquanto os empréstimos compulsórios implicam a obrigação do Estado de devolver o respectivo valor. Além disso, os empréstimos compulsórios têm destinação específica (CF, art. 148, I e II), a que se vincula sua instituição (art. 148, parágrafo único)" (2003, p.60)

---

<sup>18</sup> Eduardo Sabbag na mesma linha: "Com efeito, estamos que o empréstimo compulsório é modalidade autônoma de tributo, perante as demais, cuja diferença específica encontra sua melhor representação na necessária previsão legal de sua restituibilidade". Manual de Direito Tributário. São Paulo, 2010, p. 468).

### 3.2.4 Teoria Quinquipartida dos Tributos

Tem como seguidor o jurista Ives Gandra da Silva Martins e Humberto Ávila. Defendem a autonomia ou existência de 5 tipos diferentes de tributos. São eles: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.

Esta teoria inclina-se em sentido paralelo à Teoria Tripartida. Defendem a autonomia do empréstimo compulsório sob seu viés restituível. Argumentam que referido tributo, possui uma condição especial em relação a sua instituição. Esta condição especial é essencial para a completude da regra matriz de incidência.

No entanto, nisso diferem da Teoria Tripartida, vez que defendem em razão desta condição especial, elemento capaz de classificá-los de outra forma dentro do contexto das normas jurídico tributárias. Esta Teoria, portanto, persegue a possibilidade de conferir nova natureza tributária, a estas duas exações em razão da finalidade<sup>19</sup>, conforme disposição expressa na CF/88.

Conforme salienta Humberto Ávila discorrendo sobre as contribuições especiais:

Embora se encaixem no conceito de tributo, as contribuições se diferenciam dos impostos, taxas e das contribuições de melhoria. Com efeito, a conjugação dos vários dispositivos que prevêm a instituição de contribuições permite concluir que as contribuições possuem característica que as diferenciam das outras espécies tributárias. O que existe no regime jurídico constitucional das mesmas e que lhes confere identidade específica é a circunstância de serem instrumento para a promoção de finalidades constitucionalmente postas em caráter permanente (2004, p. 253)

Sendo assim, para estes juristas o art. 4º do CTN, perderia aplicabilidade, sendo eminentemente decisivo, pelo menos para estes tributos, a análise de sua finalidade para determinar sua classificação.

---

<sup>19</sup> Eduardo Sabbag: “por fim, é importante frisar que o critério da pentapartição prestigia os tributos finalísticos (...) não tendo o fato gerador qualquer relevância para a identificação da natureza jurídica do tributo, como ocorre com os impostos, taxas e contribuição de melhoria”. Manual de Direito Tributário. São Paulo, 2010, p. 469.

## 4 CONCLUSÃO

Frente ao exposto, foi devidamente caracterizado a legitimidade dos entes federados em instituir tributos, ou seja, na qual parcela da competência de que detém o Estado (Poder Estatal) é transferida aos entes federados legitimando a tributação, ainda que com posicionamentos diversos (Roque Carrazza) pela forma que ganha feição esta legitimidade.

A importância dos “limites” do poder de tributar ganhou destaque como formas não de limitação da tributação, mas como formas de adequação da incidência desta feição impositiva do estado perante os cidadãos. Esta feição dos chamados Limites do Poder de Tributar nos parece mais adequado ao Estado Democrático de Direito.

Por fim, demonstramos as várias teorias existentes acerca da classificação doutrinária a despeito das espécies tributárias, tecendo-lhe críticas e observações pontuais, sempre com o devido respeito de não afirmar se estavam os autores citados neste artigo estavam certos ou errados.

Todavia, nos filiamos neste primeiro momento, à Teoria Tripartida das espécies tributárias, sob o manto daquela que admite que o empréstimo compulsório e as contribuições especiais assumam roupagem ora de impostos, ora de taxas. Não é prudente pensar em duas potenciais formas de invasão do patrimônio particular, fora do tratamento rígido das proposições jurídico-tributárias que norteiam nosso ordenamento jurídico.

## BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Curso de Introdução à ciência política**. V. 7. Brasília: Universidade de Brasília, 1982.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 1. Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26ª Ed, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmom Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO, Humberto JR.. **Direito Tributário Contemporâneo**. 2ª Ed., revista e ampliada. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2004.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 13ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª Ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.