

# **ASPECTOS GERAIS DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS**

**JOSÉ AUGUSTO DELGADO\***

*Ministro do Superior Tribunal de Justiça*

## **I Tributos**

### **1 Conceito**

O Código Tributário Nacional<sup>1</sup> (Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966, que só entrou em vigor no dia 01.01.1967), define tributo no art. 3°: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Encontra-se, no ordenamento jurídico positivo, tributo definido, também, na Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964 (Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal), art. 9o: "Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades."

O legislador brasileiro ao defini-lo, em duas oportunidades, afastou, conseqüentemente, divergências doutrinárias sobre a sua compreensão. Embora não seja conveniente a lei conter definições ou

---

<sup>1</sup> A Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966, passou a denominar-se, de acordo com o Ato Complementar n° 36, de 13.3.67, de Código Tributário Nacional. Ela dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributários aplicáveis à União, Estados e Municípios.



conceituações, porém, no caso em exame, ao assim fazer, contribuiu para estabilizar o entendimento sobre essa entidade de maior significação para o relacionamento fisco e contribuinte.

A definição posta no Código Tributário Nacional impõe-se por conter todos os elementos constitutivos do tributo, bem como por encontrar-se inserida no âmbito de uma Lei Complementar.

Estão, na definição acolhida pelo art. 3º do CTN, colocados os seguintes elementos constitutivos de tributo:

- é uma prestação pecuniária de natureza compulsória;<sup>2</sup>
- essa prestação deve ser satisfeita em moeda corrente nacional, isto é, em dinheiro ou por outro meio cujo valor possa representar dinheiro, como é o caso da extinção do crédito tributário, pela via da dação em pagamento, quando o contribuinte entrega um imóvel, após avaliação aceita pelo credor tributário, como forma de quitação;
- essa prestação não pode ser concretizada pela prestação de serviços, isto é, o tributo em natureza,<sup>3</sup> nem por qualquer outra via

---

<sup>2</sup> No referente ao elemento compulsoriedade, cumpre observar a advertência de Vittorio Cassone, em Direito Tributário, 11. ed., Atlas, p. 73: "...importante frisar que não basta a compulsoriedade. É preciso Correlacionar o art. 3º do CTN com as regras-matriz dos tributos expressamente previstos na Constituição, pois somente as prestações pecuniárias compulsórias que correspondem à descrição constitucional dos tipos tributários é que são tributos. Isto porque pode haver prestações pecuniárias compulsórias que, não constituindo sanção de ato ilícito, são de natureza outra que não a tributária, justamente por não estarem compreendidas em referido rol. Com efeito, Aliomar Baleeiro cita as cauções em dinheiro, exigidas pela administração pública, como garantia à admissão de particulares a licitações públicas, definidas pelo art. 135, I, do DL 200/67, e pelo § 1º, I do art. 39 da Lei Paulista nº 89/67; e outras obrigações de dar, instituídas em lei, que configurem condição para o exercício de uma determinada conduta. Victor Nunes Leal cita o seguro obrigatório contra acidentes do trabalho (Pareceres do Procurador-Geral da Fazenda Nacional - Cid Heráclito de Queiroz, Brasília, 1990, p. 80 e 82)."



sem referência a moeda (exemplo do tributo ser pago por cem quilos de algodão quando a transação alcançar dez mil quilos desse mesmo produto, etc.);

- a prestação só passa para o campo da obrigatoriedade por força de lei, esta submetida ao regime de direito público;

- o fato da obrigação tributária ser *ex lege* constitui o marco diferenciador da obrigação do particular para com o particular, a obrigação *ex voluntate*, isto é, a que depende da vontade das partes;

- o tributo não pode ser exigido como sanção de ato ilícito;<sup>4</sup>

- o tributo é cobrado mediante atividade-administrativa vinculada, pelo que o fisco é obrigado a exigir o seu pagamento, atuando, portanto, na fiscalização, na apuração, na conferência da sua existência, validade, eficácia e quantificação, no lançamento dos seus valores e na cobrança;

- o tributo só pode ser exigido se, previamente, a lei autorizar, definindo a sua hipótese ou hipóteses de incidência, identificando os sujeitos da obrigação tributária, indicando a sua base de

---

<sup>3</sup> Hugo de Brito Machado, em Curso de Direito Tributário, 14. ed., Malheiros, p. 43, afirma que "Não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo em natureza, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro". Lembra, contudo, que a uma corrente de doutrinadores defendendo que "toda e qualquer imposição do Estado tem o caráter de tributo, sendo, assim, forma de tributo o serviço militar obrigatório, a participação no tribunal do júri, a entrega de bens requisitados pelo Estado, e tantas outras imposições do Poder Público. Mas se tal posição podia ser acatada antes, depois do Código Tributário nos parece inteiramente superada".

<sup>4</sup> Esse elemento constitutivo do tributo deve ser compreendido na extensão que o legislador, a doutrina e a jurisprudência têm, a respeito, concluído: a) o tributo não é uma penalidade imposta a alguém que cometeu uma ação ilícita, isto é, contrária à lei; b) a exigência do tributo tem como fonte a ocorrência de um ato lícito; c) essa última conclusão não representa consideração de que um fato gerador tributável derivado de uma atividade ilícita não seja tributável; d) o fato gerador do tributo pode decorrer, portanto, de uma atividade ilícita.



cálculo e a alíquota a ser aplicada, além dos prazos para cumprimento da obrigação.

A doutrina não tem posição uniforme sobre a conceituação de tributo. Em geral, considera a coercitividade como seu traço característico. Ele é, portanto, uma prestação pecuniária de natureza obrigatória que o Estado exige com base no seu poder de império. O cidadão contribuinte a tanto está obrigado desde que insira-se como agente ativo da realização do fato gerador.

O certo é que, com a definição de tributo pelo art. 3º do CTN, Lei Complementar, não há mais interesse doutrinário em discutir a composição da sua conceituação. Tributo é gênero. Impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições em geral e os empréstimos compulsórios são espécies que o formam.

O que deve ser analisado, de modo analítico, é o conteúdo dos elementos postos no mencionado dispositivo.

Aliomar Baleeiro, ao comentar o art. 3º do CTN, observa que o "O CTN adotou a teoria segundo a qual tributos se caracterizam pelo caráter compulsório e, para distingui-los das multas e penalidades, inseriu a cláusula que não constitua sanção de ato ilícito". Não são tributos, quer do ponto de vista teórico, quer do jurídico, no Brasil, as prestações de caráter contratual, como os preços (quase privados, públicos e políticos). Na doutrina brasileira, já se entendia do mesmo modo e, em geral, acolhia-se a divisão tripartida dos tributos hoje consagrada no art. 5º do CTN. A própria Constituição de 1946 empregava a palavra tributo no mesmo sentido (p. ex., art. 141, § 34, dela)." (Direito Tributário Brasileiro, Forense, 11. ed.).



No trato do tema, lembra Misabel Abreu Machado Derzi, em nota ao art. 3º do CTN, ao atualizar a obra citada de Baleeiro, p. 63, que "A Constituição de 1988, como não poderia deixar de ser, não conceitua tributo. Entretanto, leva em consideração, implicitamente, ao disciplinar o sistema tributário, certo conceito de tributo, que, sem dúvida, se aproxima muito mais daquele amplamente disciplinado no art. 3º do CTN, e que prevaleceu na doutrina, do que aquele mais restrito, que limitava a idéia de tributo a impostos, taxas e contribuições de melhoria. Afastou assim as dúvidas que a jurisprudência dos tribunais superiores tinha lançado sobre o tema, consagrando o caráter tributário dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais em geral".

Resta determinar que os tributos, conforme ensina Misabel Abreu Machado Derzi, em nota na obra já citada, "distinguem-se dos ingressos não coativos, que avolumam os cofres públicos por meio de atos de vontade (expressos ou tácitos, bilaterais ou unilaterais, contratuais ou negociais), como empréstimos públicos voluntários, contraídos pelo Estado ou amortizações daqueles por ele concedidos; cauções; fianças; depósitos; doações; bens vacantes; herança jacente; legados; prescrição aquisitiva; preços públicos ou políticos cobrados pelo ente público em decorrência da exploração de seus bens e empresas, em regime ou não de monopólio, etc. Situam-se, portanto, os tributos entre os ingressos coativos, mas guardam a sua especificidade em que não são mera recomposição do patrimônio público anteriormente lesado, como ocorre nas indenizações, nem tampouco são entradas sancionatórias, impostas à prática de ato ilícito. Finalmente, os tributos têm destinação pública, pois são 'cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada".



## 2 Classificação e espécies

Não tem assumido posição pacífica, na doutrina e na jurisprudência, o assunto pertinente ao estudo da classificação e espécies tributárias.

O Ministro Moreira Alves, no julgamento do RE nº 146.733-9/SP, DJU-1 de 06.11.1992, p. 20110, firmou entendimento no sentido de que os tributos permitem ser classificados em: impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições especiais (sociais para a seguridade social, interventivas e corporativas) e empréstimos compulsórios.

Ficou registrado, no Capítulo II deste trabalho, que as espécies tributárias previstas no Sistema Tributário Constitucional são as seguintes:<sup>5</sup>

- impostos (CF-arts. 145, I; 153, 154, 155 e 156);
- taxas (CF - art. 145, II);
- contribuições:
  - de melhoria (CF - art. 145, III);
  - parafiscais (CF - art. 149);
  - sociais;
  - de seguridade social (CF - art. 195, I, II, III);
  - outras de seguridade social (CF - art. 195, parág. 4º);

---

<sup>5</sup> Ver Recurso Extraordinário nº 138.284-8, Ceará, relatado pelo Exmo. Sr. Ministro Carlos Mário Velloso, onde está registrado o entendimento supra mencionado a respeito das espécies tributárias na Constituição Federal.



- sociais gerais (o FGTS, o Salário, art. 212, parág. 5º, contribuições para o Sesi, Senai, Senac, CF - art. 240);

- especiais:

- de intervenção no domínio econômico (CF - art. 149);

- corporativas (CF - art. 149);

- os empréstimos compulsórios (CF - art. 148).

Acentuou-se, também, que Sacha Calmon Navarro, no seu *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Forense, p. 75, apresenta a seguinte classificação para as espécies tributárias postas na Constituição Federal:

Os tributos são de duas naturezas: não-vinculados e vinculados.

Os tributos não-vinculados são: impostos gerais, impostos restituíveis e impostos especiais, afetados, finalísticos.

Os tributos vinculados são: taxas e contribuições.

As taxas são: de polícia e de serviços.

As contribuições são: de melhoria e previdenciárias.

Lembrou-se, também, que Kiyoshi Harada, em *Direito Financeiro e Tributário*, Atlas, tratando no Sistema Tributário na Constituição, p. 249 et seq., apresenta a seguinte classificação para as espécies de tributos visualizadas pela Carta Magna:

Espécies de tributos:



- Impostos;
- Taxas;
- Contribuição de melhoria;
- Empréstimos compulsórios;
- Contribuições sociais:
  - Contribuições sociais do art. 149 da CF;
  - Contribuições sociais do art. 195 da CF;
  - Emenda Constitucional nº 20/98 (art. 114, § 3º, c/c o art. 195, I, a, b, c, § 9º);
  - Contribuição social dos servidores públicos (art. 40, CF);
  - Contribuição social do salário-educação (art. 21, § 5º, CF).

Vittorio Cassone, em *Direito Tributário*, 11. ed., Atlas, p. 74-75, apresenta um quadro exprimindo a classificação dos tributos. Convém registrá-lo:

Tributos: 1. Impostos (arts. 145, I, 153, 154, 155, 156, da CF).

Taxas (art. 145, II, CF).

Contribuições de melhoria (art. 145, III, CF).

Contribuições especiais:

- Sociais para a seguridade social (arts. 149, 195, CF).



- De serviço social e sistema sindical - Sesi, Senai, Senac, Senar etc. (art. 240, CF).

- Interventivas: no domínio econômico (arts. 149, 174, CF) — IAA — AFRMM<sup>6</sup> etc.

- Corporativas: de interesse de categorias profissionais ou econômicas

- OAB etc. (art. 149, CF).

- Contribuições previdenciárias dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 149, parágrafo único).

5. Empréstimos compulsórios (art. 148, CF).

A seguir, o mencionado autor, de modo didático, elaborou um segundo quadro contendo as características dos tributos. Ei-las:

Imposto - É o tributo exigível independentemente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Destinação: Despesas gerais.

Taxa - É o tributo exigível em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. Destinação: Custeio do relativo exercício ou serviço.

Contribuição de melhoria - É o tributo decorrente de obra pública. Destinação: Custeio da obra pública.

Contribuições especiais:

---

<sup>6</sup> Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante.



- Contribuição social — É o tributo exigido da sociedade, para assegurar direitos relativos à saúde, previdência e assistência social. Destinação: Financiar a seguridade social.

- De serviço e sindical - É o tributo consistente em contribuições compulsórias exigidas dos empregadores para serviço social e sistema sindical. Destinação: Serviço social e formação profissional.

- Interventiva - É o tributo de intervenção da União no domínio econômico. Destinação: Para fins de intervenção.

- Corporativa - É o tributo instituível pela União, de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Destinação: Custear a atuação da entidade.

- Contribuições previdenciárias - É o tributo instituível pelos Estados, Distrito Federal e Municípios exigido de seus servidores para os sistemas de previdência e assistência social dos mesmos. Destinação: Custeio dos benefícios.

Empréstimo compulsório - É o tributo instituível pela União:  
I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública de guerra externa ou sua iminência; II - para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Destinação: Custear despesas extraordinárias investimento público relevante.

Obs. Adotei, na íntegra, as palavras do autor quanto às definições e destinação dos tributos. Modifiquei, apenas, a maneira de apresentar o quadro, sem alterar a substância.



## 2.1 Impostos

O CTN define impostos no art. 16: "Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."

Cabe, a respeito dessa entidade tributária, com base na doutrina e na jurisprudência, fixar um posicionamento limitado pelos seguintes enunciados:

- O imposto é pago pelo contribuinte sem que exija do Estado, imediatamente, uma contraprestação. É, portanto, um tributo não vinculado, na expressão de Geraldo Ataliba.

A Constituição Federal discrimina impostos nos arts. 153, 155 e 156. Estes são chamados de nominados. Os permitidos pelo art. 154 da CF são denominados de inominados, tendo como característica essencial o fato de que só podem ser instituídos pela União no exercício de sua competência residual.

A receita de impostos não pode ser vinculada a órgãos, fundo ou despesa, de acordo com o art. 167, IV, da CF.

Os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal.

Os impostos podem ser classificados em:

- diretos (os que são exigidos de uma só pessoa, do contribuinte de direito, isto é, de quem é o responsável pela obrigação tributária, ou do contribuinte de fato, que é o que suporta o ônus do imposto, a exemplificar com o Imposto de Renda, com o Imposto Territorial Rural, com o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis, com o IPTU, com o ISS dos autônomos e similares, etc.);



- indiretos<sup>7</sup> (são os impostos que, embora recolhidos pelo contribuinte de direito, o que assume a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, são suportados, financeiramente, pelo contribuinte de fato, a exemplo do ICMS, do IPI, do IOF e outros);
- reais (são os que incidem sobre bens singulares ou rendimentos, sem considerar a condição pessoal do contribuinte, a exemplificar com o IPTU, com o ITR e outros semelhantes);
- pessoais (os que são exigidos tendo em vista as diferenças financeiras e de encargos possuídas por cada pessoa, a exemplo do Imposto de Renda das pessoas físicas e das pessoas jurídicas);
- proporcionais (são os que consideram alíquota única a incidir sobre o valor da matéria tributável (IPTU, ITBI, etc.);
- progressivos (os que possuem alíquotas diferenciadas para variadas bases de cálculos, aumentando a incidência à medida que há aumento do valor sobre o qual haverá a sua aplicação (Imposto de Renda, IPTU, etc);
- fixos (quando o valor do imposto é determinado em quantia certa, sem depender de qualquer cálculo, como o ISS dos profissionais liberais (pagam unidades fiscais fixadas pela lei));
- federais, estaduais e municipais, considerando-se à competência tributária impositiva;

---

<sup>7</sup> Os impostos indiretos provocam o fenômeno nominado pela doutrina de repercussão ou de transferência do ônus do tributo ou de transladação.



-vinculados (taxas, contribuições de melhoria e as contribuições especiais) e não vinculados (os impostos), visto como tendo elo com a atividade estatal;

- sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio e a renda, sobre a produção e a circulação e especiais, de acordo com a classificação imposta pelo Código Tributário Nacional, considerando a natureza econômica do fato gerador de cada um;

- fiscais (quando visa arrecadar recursos financeiros para o Estado), extrafiscais (com a finalidade de intervenção no domínio econômico) e parafiscais (busca arrecadar recursos para o custeio de atividades que não são próprias e diretamente do Estado, mas, em seu nome, são desenvolvidas por delegação).

## II Taxas

A taxa, diferentemente do imposto, tem os seus elementos configuradores previstos no art. 145 da CF:

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

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

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos."

De acordo com o texto constitucional, há três espécies de taxas:

- pelo exercício do poder de polícia;



- pela utilização efetiva de serviços públicos específicos e divisíveis, desde que prestados ao contribuinte;

- pela utilização em potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, embora não utilizados diretamente pelo contribuinte, porém, postos à sua disposição.

O Código Tributário Nacional, no art. 77, define taxa do mesmo modo como está na Constituição Federal. Aliás, se diferença existisse, haveria de prevalecer o posto na Carta Magna.

O conceito de exercício de poder de polícia está assentado no art. 78 do CTN: "Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de 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 tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único: Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder."

O art. 79 do CTN cuida de especificar quando os serviços públicos são utilizados pelo contribuinte:

"Art. 79 - Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:



I - utilizados pelo contribuinte:

efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destinados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidade públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários".

O CTN, no art. 80, traça regras de atribuições dos entes federados para a instituição de taxas:

"Art. 80 — Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público."

O conceito de taxa e as considerações postas na CF, no CTN, na doutrina e na jurisprudência a seu respeito, determinam a fixação dos enunciados a seguir expostos, sendo que alguns são submetidos a questionamentos.

É concorrente a competência para a cobrança de taxas, pelo que ela pode ser exigida pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.



A fixação da base de cálculos das taxas só encontra uma limitação: não poderá ser a base de cálculo que tenha servido para a incidência de imposto.

As taxas só podem ser cobradas se criadas por lei e se estiverem previsíveis no orçamento.

As taxas são tributos pagos pelos particulares em decorrência de um consumo direto e individual dos serviços públicos e que têm como fato gerador o exercício do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Só é passível de tributação por meio de taxa o exercício do poder de polícia específico, singular e individualizado, conforme lembra Vittorio Cassone, em sua obra *Direito Tributário*, 6. ed., Atlas, p. 79.

Há, portanto, em face do acima firmado, que se fazer distinção entre o poder de polícia geral e o poder de polícia específico (aquele não admite a cobrança de taxas, pois, os seus encargos são cobertos pelos impostos).

Há de se estabelecer diferença entre taxa e preço público ou tarifa, considerando-se que os últimos constituem o que é pago pelo serviço vendido pelo poder público, mensurado numa unidade de medida, isto é, que possa ser divisível, sem caráter obrigatório e sem vinculação ao exercício do poder de polícia.

A taxa, ainda, não deve ser confundida com preço público, pois este é uma receita originária facultativa não sujeita ao princípio da anterioridade (Súm. 545 STF).



A armazenagem é preço público, pela impossibilidade de ser confundida a sua cobrança com taxa, haja vista que aquele não é compulsório e corresponde a uma remuneração pelos serviços voluntariamente procurados (STJ, 1ª T, Resp 154.048-SP, rel. Min. José Delgado, DJU, 16.03.1998, p. 158).

"Sem a devida materialização do poder de polícia e a contraprestação de serviços, é ilegítima a cobrança de taxas, pelo Município, como as de localização, instalação e funcionamento" (STJ, 1ª T, Resp 64.427-5-RJ, rel. Min. Demócrito Reinaldo, 07.06.1995, DJU, 14.08.1995, p. 23996).

"O serviço de iluminação pública, por seu caráter genérico e indivisível, não pode servir como fato gerador de taxa (precedente do STJ: Resp 19.430-RS" (STJ 1ª T, RMS 6.447-AM, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 14.03.1996, DJU, 22.04.1996, p. 12533).

"Custas judiciais e emolumentos são taxas remuneratórias de serviços públicos, a cargo da atividade notarial e registral de índole administrativa (STF, Pleno, Adin 1.387-5-ES, rel. Min. Celso de Mello, DJU, 30.05.1997, p. 23175-23176)".

"A taxa de licença de publicidade não pode ter como base de cálculo o espaço ocupado pelo anúncio na fachada externa do estabelecimento, porque o trabalho da fiscalização independe do tamanho da placa de publicidade (CTN, art. 78) (STJ, 2ª T, Resp 78.048, SP, rel. Min. Ari Pargendler, DJU, 09.12.1997, p. 64657).

"Patrimônio líquido (capital e efetivo das empresas) é expressão adequada para o cálculo de imposto, e não para cálculo de taxas, posto que nenhuma relação tem com a atividade estatal (STJ, 2ª



T., Edecl no AI 31.786-3-PE, rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, j. 10.08.1994, DJU, 29.08.1994, p. 22186)".

"Nos serviços públicos relativos ao combate a sinistros encontram-se presentes os requisitos da especificidade e divisibilidade (arts. 77 e 79 do CTN). As taxas de conservação desses serviços têm como fato gerador 'o exercício do poder de polícia, a utilização, efetiva ou potencial, do serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição' (STJ, PT, Resp 135.120-SP, rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJU, 15.12.1997, p. 66267)".

A União tem competência para instituir e cobrar a taxa de fiscalização da produção e comércio de material bélico, das operações de crédito, câmbio, conforme posto na CF, art. 21, VI e VIII; os Estados para a taxa de prevenção e extinção de incêndios (art. 144, § 6º, CF); os Municípios para a taxa de limpeza urbana (art. 30, I, CF).

É incabível a cobrança de taxa quando o fato gerador é típico de contribuição de melhoria, como taxa de pavimentação e calçamento para recuperação de custo de obra pública (2ª T., Resp 1.609-SP, rel. Min. Américo Luz, DJU, 17.12.1990, p. 15351).

A jurisprudência tem analisado vários aspectos envolvendo a cobrança de taxas.

Enumero, primeiramente, alguns pronunciamentos sumulados do Colendo Supremo Tribunal Federal:

Súmula nº 595 - E inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica a do imposto territorial rural.



Súmula nº 551 - É inconstitucional a taxa de urbanização da lei 2.320, de 20.12.1961, instituída pelo município de Porto Alegre, porque seu fato gerador é o mesmo da transmissão imobiliária.

Súmula nº 550 - A isenção concedida pelo art. 2º da lei 1.815, de 1953, as empresas de navegação aérea não compreende a taxa de melhoramento de portos, instituída pela lei 3.421, de 1958.

Súmula nº 549 - A taxa de bombeiros do Estado de Pernambuco é constitucional, revogada a súmula 274.

Súmula nº 545 - Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.

Súmula nº 438 - É legítima a cobrança, em 1962, da taxa de educação e saúde, de Santa Catarina, adicional do imposto de vendas e consignações.

Súmula nº 437 - Está isenta da taxa de despacho aduaneiro a importação de equipamento para a indústria automobilística, segundo plano aprovado, no prazo legal, pelo órgão competente.

Súmula nº 348 - É constitucional a criação de taxa de construção, conservação e melhoramento de estradas.

Súmula nº 324 - A imunidade do art. 31, v, da Constituição Federal não compreende as taxas (obs. a súmula em referência foi expedida tendo em vista a Constituição de 1946. A tese permanece em vigor).



Súmula nº 309 - A taxa de despacho aduaneiro, sendo adicional do imposto de importação, não está compreendida na isenção do imposto de consumo para automóvel usado trazido do exterior pelo proprietário (obs. a referida súmula está atualizada, excluindo-se, apenas, o imposto de consumo).

Súmula nº 308 - A taxa de despacho aduaneiro, sendo adicional do imposto de importação, não incide sobre borracha importada com isenção daquele imposto.

Súmula nº 306 - As taxas de recuperação econômica e de assistência hospitalar de Minas Gerais são legítimas, quando incidem sobre matéria tributável pelo Estado.

Súmula nº 302 - Está isenta da taxa de previdência social a importação de petróleo bruto.

Súmula nº 142 - Não é devida a taxa de previdência social sobre mercadorias isentas do imposto de importação.

Súmula nº 140 - Na importação de lubrificantes, é devida a taxa de previdência social.

Súmula nº 132 - Não é devida a taxa de previdência social na importação de amianto bruto ou em fibra.

Súmula nº 82 - São inconstitucionais o imposto de cessão e a taxa sobre inscrição de promessa de venda de imóvel, substitutivos do imposto de transmissão, por incidirem sobre ato que não transfere o domínio.



Registro, a seguir, alguns pronunciamentos da jurisprudência sumulada do Superior Tribunal de Justiça sobre taxa:

a) Súmula nº 157: É ilegítima a cobrança de taxa, pelo município, na renovação de licença para localização de estabelecimento comercial ou industrial.

Súmula nº 124 - A taxa de melhoramento dos portos tem base de cálculo diversa do imposto de importação, sendo legítima a sua cobrança sobre a importação de mercadorias de países signatários do GATT, da Alac ou Aladi.

Súmula nº 80 - A taxa de melhoramento dos portos não se inclui na base de cálculo do icms.

Súmula nº 50 - O adicional de Tarifa Portuária incide apenas nas operações realizadas com mercadorias importadas ou exportadas, objeto do comércio de navegação de longo curso.

O ex Tribunal Federal de Recursos baixou as seguintes súmulas sobre taxa:

Súmula nº 27 — É legítima a exigência do adicional ao frete para a renovação da marinha mercante (AFRMM), em importação sob regime de *draw back*, realizada antes da vigência do Decreto-Lei nº 1.626, de 1º de junho de 1978.

Súmula nº 80 - É legítima a cobrança da Taxa de Despacho Aduaneiro de empresa de energia elétrica no período compreendido entre a vigência do Decreto-lei nº 37, de 1966 e a data da extinção do tributo.



Súmula nº 146 - A quota de previdência relativa aos serviços prestados pelos Estados, municípios e suas autarquias incide sobre tarifas ou preços públicos, mesmo no regime anterior ao Decreto-Lei nº 1.505, de 1976, não atingindo, porém, as taxas, entendidas estas na restrita aceção de espécie do gênero tributo.

Súmula nº 165 - A isenção do imposto de importação, concedida pela Resolução do CPA, não exclui a mercadoria da alíquota minorada de 1% (um por cento), prevista na Lista Nacional Brasileira, para a Taxa de Melhoramento dos Portos.

Súmula nº 193 - A majoração da alíquota do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante não está sujeita ao princípio da anterioridade.

Súmula nº 211 - O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) não é devido na remessa de mercadoria nacional para a Zona Franca de Manaus.

Súmula nº 220 - As mercadorias oriundas do estrangeiro, com simples trânsito em porto nacional, destinadas a outro País, não estão sujeitas ao pagamento da Taxa de Melhoramento dos Portos (TMP).

Súmula nº 221 - A Taxa de Melhoramento dos Portos (TMP), referente a mercadoria oriunda do estrangeiro com trânsito em porto nacional e destinada a outro porto nacional, somente é devida no destino.

O registro feito das Súmulas já expedidas pelo STF, pelo STJ e pelo então Tribunal Federal de Recursos denota a importância que a



taxa tem nas relações jurídicas tributárias do contribuinte e como são examinados os elementos que a compõe.

### III Contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria encontra regulamentação maior nos arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional.

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

O art. 82 especifica os requisitos mínimos a que a lei criadora da contribuição de melhoria deve observar:

"Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

memorial descritivo do projeto;

orçamento do custo da obra;

determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;

delimitação da zona beneficiada;



determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º. A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea "c", do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º. Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, de forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integraram o respectivo cálculo".

A contribuição de melhoria é um tributo cobrado em função de valorização do imóvel, em razão de atividade estatal determinadora de melhoramentos no logradouro onde ele está situado.

O fundamento constitucional para a sua imposição está no art. 145, III, da Constituição Federal de 1988. O requisitos para a sua instituição e cobrança estão, como assinalado, no CTN, arts. 81 e 82, incisos I a III.



Rege, também, a matéria o Decreto-lei n° 195, de 24.02.1967, cujo texto integral passo a registrar: DECRETO-LEI N° 195, DE 24 DE FEVEREIRO DE 1967

*Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria.*

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, usando das atribuições que lhe confere o § 2° do art. 9° do Ato Institucional n° 4, de 7 de dezembro de 1966,

RESOLVE BAIXAR O SEGUINTE DECRETO-LEI:

Art. 1° A Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas.

Art. 2° Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;



IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V - proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Art. 3º A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade Administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação deste Decreto-lei.

§ 1º A apuração, dependendo da natureza das obras, far-se-á levando em conta a situação do imóvel na zona de influência, sua testada, área, finalidade de exploração econômica e outros elementos a serem considerados, isolada ou conjuntamente.



§ 2º A determinação da Contribuição de Melhoria far-se-á rateando, proporcionalmente, o custo parcial ou total das obras, entre todos os imóveis incluídos nas respectivas zonas de influência.

§ 3º A Contribuição de Melhoria será cobrada dos proprietários de imóveis do domínio privado, situados nas áreas direta e indiretamente beneficiadas pela obra.

§ 4º Reputam-se feitas pela União as obras executadas pelos Territórios.

Art. 4º A cobrança da Contribuição de Melhoria terá como limite o custo das obras, computadas as despesas de estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento, inclusive prêmios de reembolso e outras de praxe em financiamento ou empréstimos e terá a sua expressão monetária atualizada na época do lançamento mediante aplicação de coeficientes de correção monetária.

§ 1º Serão incluídos nos orçamentos de custo das obras, todos investimentos necessários para que os benefícios delas decorrentes sejam integralmente alcançados pelos imóveis situados nas respectivas zonas de influência.

§ 2º A percentagem do custo real a ser cobrada mediante Contribuição de Melhoria será fixada tendo em vista a natureza da obra, os benefícios para os usuários, as atividades econômicas predominantes e o nível de desenvolvimento da região.

Art. 5º Para cobrança da Contribuição de Melhoria, a Administração competente deverá publicar o Edital, contendo, entre outros, os seguintes elementos:



I - Delimitação das áreas direta e indiretamente beneficiadas e a relação dos imóveis nelas compreendidos;

II - memorial descritivo do projeto;

III - orçamento total ou parcial do custo das obras;

IV - determinação da parcela do custo das obras a ser ressarcida pela contribuição, com o correspondente plano de rateio entre os imóveis beneficiados.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, também, aos casos de cobrança da Contribuição de Melhoria por obras públicas em execução, constantes de projetos ainda não concluídos.

Art. 6º Os proprietários de imóveis situados nas zonas beneficiadas pelas obras públicas tem o prazo de 30 (trinta) dias, a começar da data da publicação do Edital referido no artigo 5º, para a impugnação de qualquer dos elementos dele constantes, cabendo ao impugnante o ônus da prova.

Art. 7º A impugnação deverá ser dirigida à Administração competente, através de petição, que servirá para o início do processo administrativo conforme venha a ser regulamentado por decreto federal.

Art. 8º Responde pelo pagamento da Contribuição de Melhoria o proprietário do imóvel ao tempo do seu lançamento, e esta responsabilidade se transmite aos adquirentes e sucessores, a qualquer título, do domínio do imóvel.

§ 1º No caso de enfiteuse, responde pela Contribuição de Melhoria o enfiteuta.



§ 2º No imóvel locado é lícito ao locador exigir aumento de aluguel correspondente a 10% (dez por cento) ao ano da Contribuição de Melhoria efetivamente paga.

§ 3º É nula a cláusula do contrato de locação que atribua ao locatária o pagamento, no todo ou em parte, da Contribuição de Melhoria lançada sobre o imóvel.

§ 4º Os bens indivisos, serão considerados como pertencentes a um só proprietário e àquele que for lançado terá direito de exigir dos condôminos as parcelas que lhes couberem.

Art. 9º Executada a obra de melhoramento na sua totalidade ou em parte suficiente para beneficiar determinados imóveis, de modo a justificar o início da cobrança da Contribuição de Melhoria, proceder-se-á ao lançamento referente a esses imóveis depois de publicado o respectivo demonstrativo de custos.

Art 10. O órgão encarregado do lançamento deverá escriturar, em registro próprio, o débito da Contribuição de Melhoria correspondente a cada imóvel, notificando o proprietário, diretamente ou por edital, do:

- I - valor da Contribuição de Melhoria lançada;
- II - prazo para o seu pagamento, suas prestações e vencimentos;
- III - prazo para a impugnação;
- IV - local do pagamento.



Parágrafo único. Dentro do prazo que lhe for concedido na notificação do lançamento, que não será inferior a 30 (trinta) dias, a contribuinte poderá reclamar, ao órgão lançador, contra:

- I - o erro na localização e dimensões do imóvel;
- II - o cálculo dos índices atribuídos;
- III - o valor da contribuição;
- IV - o número de prestações.

Art. 11. Os requerimentos de impugnação de reclamação, como também quaisquer recursos administrativos não suspendem o início ou prosseguimento das obras e nem terão efeito de obstar a administração a pratica dos atos necessários ao lançamento e cobrança da contribuição de melhoria.

Art. 12. A Contribuição de Melhoria será paga pelo contribuinte da forma que a sua parcela anual não exceda a 3% (três por cento) do maior valor fiscal do seu imóvel, atualizado à época da cobrança.

§ 1º O ato da autoridade que determinar o lançamento poderá fixar descontos para o pagamento à vista, ou em prazos menores que o lançado.

§ 2º As prestações da Contribuição de Melhoria serão corrigidos monetariamente, de acordo com os coeficientes aplicáveis na correção dos débitos fiscais.



§ 3º O atraso no pagamento das prestações fixadas no lançamento sujeitará o contribuinte à multa de mora de 12% (doze por cento), ao ano.

§ 4º É lícito ao contribuinte, liquidar a Contribuição de Melhoria com títulos da dívida pública, emitidos especialmente para financiamento da obra pela qual foi lançado; neste caso, o pagamento será feito pelo valor nominal do título, se o preço do mercado for inferior.

§ 5º No caso do serviço público concedido, o poder concedente poderá lançar e arrecadar a contribuição.

§ 6º Mediante convênio, a União poderá legar aos Estados e Municípios, ou ao Distrito Federal, o lançamento e a arrecadação da Contribuição de Melhoria devida por obra pública federal, fixando a percentagem na receita, que caberá ao Estado ou Município que arrecadar a Contribuição.

§ 7º Nas obras federais, quando, por circunstâncias da área ser lançada ou da natureza da obra, o montante previsto na arrecadação da Contribuição de Melhoria não compensar o lançamento pela União, ou por seus órgãos, o lançamento poderá ser delegado aos municípios interessados e neste caso:

- a) caberão aos Municípios o lançamento, arrecadação e as receitas apuradas; e
- b) o órgão federal delegante se limitará a fixar os índices e critérios para o lançamento.



Art. 13. A cobrança da Contribuição de Melhorias, resultante de obras executadas pela União, situadas em áreas urbanas de um único Município, poderá ser efetuada pelo órgão arrecadador municipal, em convênio com o órgão federal que houver realizado as referidas obras.

Art. 14. A conservação, a operação e a manutenção das obras referidas no artigo anterior, depois de concluídas constituem encargos do Município em que estiverem situadas.

Art. 15. Os encargos de conservação, operação e manutenção das obras de drenagem e irrigação, não abrangidas pelo art. 13 e implantadas através da Contribuição de Melhorias, serão custeados pelos seus usuários.

Art. 16. Do produto de arrecadação de Contribuição de Melhorias, nas áreas prioritárias para a Reforma Agrária, cobrado pela União e prevista como integrante do Fundo Nacional de Reforma Agrária (art. 28, I, da Lei nº 4.504, de 30.11.64), o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária, destinará importância idêntica a recolhida, para ser aplicada em novas obras e projetos de Reforma Agrária pelo mesmo órgão que realizou as obras públicas do que decorreu a contribuição.

Art. 17. Para efeito do imposto sobre a renda, devido, sobre a valorização imobiliária resultante de obra pública, deduzir-se-á a importância que o contribuinte houver pago, o título de Contribuição de Melhorias.

Art. 18. A dívida fiscal oriunda da Contribuição de Melhoria, terá preferência sobre outras dívidas fiscais quanto ao imóvel beneficiado.



Art. 19. Fica revogada a Lei número 854, de 10 de outubro de 1949, e demais disposições legais em contrário.

Art. 20. Dentro de 90 (noventa) dias o Poder Executivo baixará decreto regulamentando o presente decreto-lei, que entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 24 de fevereiro de 1967; 146° da Independência e 79° da República.

H. CASTELLO BRANCO

Juarez Távora

Roberto de Oliveira Campos

Octávio Bulhões.

Carlos Roberto de Miranda Gomes e Adilson Gurgel de Castro, autores da obra *Curso de Direito Tributário*, 6. ed., Brasília Jurídica, p. 181 a 183, analisam a contribuição de melhoria em nosso sistema tributário, conceituando-a do modo seguinte:

"Na discriminação constitucional do nosso Sistema Tributário, ocupa a contribuição de melhoria a terceira posição, cuja cobrança encontra fundamento no princípio do benefício e do não-enriquecimento injusto. Ora, se o Estado responde pelos danos que causar aos particulares, nada mais correto que esses mesmos particulares devam ressarcir o erário público pelo acréscimo de valor trazido aos seus bens imóveis, em razão da realização de uma obra pública. É verdade que toda obra pública beneficia a coletividade em geral, mas, em determinadas circunstâncias, há o favorecimento maior a certa classe de pessoas. Desses é que o Estado buscará o tributo."



As condições estabelecidas para a sua cobrança são analisadas pelos autores citados, p. 182 a 184. Afirmam que há de ser seguido o disposto no art. 82, do CTN, em combinação com o Decreto-Lei nº 195 de 24 de fevereiro de 1967. Este decreto-lei, em pleno vigor, estabelece em quais casos a contribuição de melhoria será cobrada, qual o procedimento legal a ser instaurado para que ela possa ter eficácia e exigibilidade, a possibilidade da importância paga a seu título ser deduzida do Imposto de Renda e outras disposições.

#### **IV Empréstimos compulsórios**

Os empréstimos compulsórios estão regulamentados pelo art. 148 da CF: "Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

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.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes do empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou a instituição."

O Código Tributário Nacional, em seu art. 15, dispõe a respeito que:

"Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;



II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei."

Os empréstimos compulsórios, em nosso sistema tributário, estão regidos pelos seguintes princípios e regras de direito:

- só podem ser instituídos por lei complementar, conforme previsto no art. 148, *caput*, da CF;

- a sua instituição não está sujeita ao princípio da anterioridade, conforme consta no inciso II do art. 148 da Constituição Federal;

- a hipótese do inciso III, do art. 15, do CTN (empréstimo compulsório pela conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo) não foi recepcionada pela CF. Esta permite para "investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b", conforme está posto no art. 148, II, da CF;

- a instituição de empréstimo compulsório há de observar o princípio da irretroatividade;

- o art. 148, parágrafo único da CF, determina que haja uma vinculação dos recursos obtidos pelo empréstimo compulsório à despesa que será realizada;



- no caso do inciso II, do art. 148, da CF, penso que o empréstimo compulsório está subordinado ao princípio da anterioridade;
- eventual desvirtuamento da vinculação do empréstimo compulsório à despesa que lhe deu origem, torna-o inconstitucional.

## V Contribuições sociais

As contribuições sociais, no sistema tributário brasileiro, dividem-se em duas espécies: a) as previstas no art. 149 da CF; b) as mencionadas no art. 195 da CF.

Elas estão submetidas às regras do art. 146, III, da CF (normas gerais em matéria de legislação tributária, notadamente no referente aos aspectos de definição de tributos e suas espécies. Elas estão vinculadas aos princípios da legalidade e da isonomia tributária, conforme previsão do art. 150, incisos I e II, da CF.

Não há, na atualidade, discordância sobre a natureza tributária das contribuições sociais. O Colendo Supremo Tribunal Federal já definiu em tal sentido, pelo que as divergências doutrinárias sobre o tema passam a ser consideradas, apenas, como fonte de estudo.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Ver RE nº 138.284-8-CE, Tribunal Pleno, em que foi relator o Ministro Carlos Mário da Silve Velloso, onde afirmou: "Constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Souza ('Natureza tributária da contribuição do FGTS', RDA, 112/27, RDP, 17/305). Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Essas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição", in RTJ, 143/313. O Ministro Moreira Alves, STF, ao relator o RE nº 146.733-9-SP, afirmou: "Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União,



Uma análise sistemática dos aspectos jurídicos que recaem sobre as contribuições sociais autoriza a firmação dos seguintes enunciados a seu respeito:

As contribuições sociais distinguem-se das contribuições interventivas previstas no art. 149 da CF, das corporativas que estão reguladas, também, no art. 149 da CF, e das de serviço social e sistema sindical previstas no art. 240 da Carta Magna).

Não obstante divergências doutrinárias, o Supremo Tribunal Federal já declarou que as contribuições sociais destinadas à seguridade social são enquadradas, no sistema tributário nacional, como tributo.

Somente a União Federal é quem está autorizada, pela Constituição Federal, a instituir contribuições sociais destinadas à seguridade social.

As contribuições sociais estão subordinadas ao princípio da anterioridade nonagesimal, conforme posto no § 6º do art. 195 da Constituição Federal.

As contribuições sociais podem ser compreendidas como sendo uma espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado.

O fato gerador das contribuições sociais é a "atuação indireta do Poder Público mediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária. A contribuição social caracteriza-se pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade de interesse

---

os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante as contribuições sociais."



geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes). Tem seu fundamento na maior despesa provocada pelo contribuinte e na particular vantagem a ele proporcionada pelo Estado" (Kiyoshi Harada, in *Direito Financeiro Tributário*, 6. ed., Atlas, p. 257).

Os arts. 194 a 204 da Constituição Federal especificam que o produto da arrecadação das contribuições sociais está destinada a financiar a saúde, a previdência e a assistência social.

As fontes de receita das contribuições sociais são as nominadas nos incisos I e II do art. 195 da CF. A redação atual do referido artigo, após a EC nº 20/98, é a seguinte:<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> A evolução constitucional do art. 195 da CF de 1988 foi a seguinte: "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(\*) I - ~~dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;~~

Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.98:

"I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;



c) o lucro;"

(\*) II - ~~dos trabalhadores;~~

(\*) Redação dada pela Emenda Constitucional n° 20, de 15.12.98:

"II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;"

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

§ 1° - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2° - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3° - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 4° - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5° - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6° - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7° - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.



"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante

---

~~(\*) § 8º - O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.~~

(\*) Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.98:

"§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei."

Parágrafo incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.98:

"§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra."

Parágrafo incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.98:

"§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos."

Parágrafo incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.98:

"§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar."



recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;"

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;"

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com



o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra."



§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos.

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar."

A União pode instituir outras fontes inominadas para financiar a saúde, previdência e assistência social, conforme consta no § 4º do art. 195 da CF.

j) O inciso I do art. 195 da CF, em sua redação atual, permite que as contribuições do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, a receita ou o faturamento e sobre o lucro, poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva da mão-de-obra.

As fontes de financiamento nominadas, isto é, as dos incisos I e II do art. 195, podem ser exigidas por lei ordinária, segundo interpretação do Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 138.284-CE, RJ 143/313, bem como, o RE 150.755-1-PE.

## **VI Contribuições de intervenção no domínio econômico**

As contribuições de intervenção no domínio econômico devem obedecer, além dos princípios tributários específicos para a sua



instituição, aos princípios gerais da atividade econômica inscritos nos arts. 170 a 181 da CF.

Sobre esse tipo de contribuição, merece ser acatada a lição de Vittorio Cassone, *op. cit.*, p. 92:

"Em relação à contribuição de intervenção no domínio econômico, penso que a Constituição deu à União um poderoso instrumento interventivo, eficaz em toda geografia econômica, passível de ser exercitado sempre que sua presença se faz necessária, tendo como parâmetro os princípios gerais da atividade econômica inscritos nos arts. 170 a 181.

A motivação fundamentada far-se-á sempre necessária, porquanto, se de um lado a Constituição lhe deu o poder/dever para tanto, por outro lado, a intervenção poderá servir como instrumento de restrição à livre concorrência ou mesmo para praticar um ato de poder abusivo.

Oportuno trazer às colações lição de Ives Gandra da Silva Martins, que arrola, entre os 10 princípios de direito tributário, o relativo ao "superior interesse nacional", segundo a qual 'a imposição é orientada a partir de assuntos de segurança nacional considerados de tal relevância que podem prevalecer, em circunstâncias especiais, sobre as normas clássicas do Direito Tributário' (*Comentários à CF/88*. São Paulo: Saraiva, 1990, v. 6., t. I, p. 128).

O STF-Pleno decidiu que o 'Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (ARFMM) é uma contribuição parafiscal ou especial, contribuição de intervenção no domínio econômico, terceiro gênero tributário, distinta do imposto e da taxa (CF, art. 149), não



sendo incompatível com o art. 155, §2º, IX, da Constituição. Irrelevância, sob o aspecto tributário, da alegação no sentido de que o Fundo da Marinha Mercante teria sido extinto, na forma do disposto no art. 36 do ADCT' (RE 177137-2/RS, Carlos Velloso, ac. un. de 24.5.95, DJU-I de 18.04.1997).

Em seu voto, o Ministro Maurício Correa asseverou:

'Veja-se o caso do Lloyd Brasileiro, que está em situação de penúria e à beira da falência. Daí nasce a justificativa da intervenção no domínio econômico, para que o Estado possa assegurar o funcionamento de setores vitais, mas que são indispensáveis para o funcionamento da máquina do Governo.'

Destarte, não foi acolhida a tese de que estaria ocorrendo invasão de competência da União, por meio da cobrança do citado adicional 'sobre o frete de transporte marítimo internacional porto a porto, campo de incidência do ICMS, imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal' (fls. 939).

Além do AFRMM, também a contribuição para o IAA consiste numa contribuição de intervenção no domínio econômico, embora as intervenções, com a CF/88, tenham sofrido razoável limitação, em face do princípio expresso no art. 174: Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinado para o setor público e indicativo para o setor privado."

Carlos Roberto de Miranda Gomes e Adilson Gurgel de Castro, na obra *Curso de Direito Tributário*, 6. ed., Brasília Jurídica, p. 189, considera tais contribuições como tendo natureza interventiva, por



fornecerem recursos à política estatal de intervenção nos domínios econômico e social (seguro desemprego, FGTS, salário-família, participação nos lucros, etc.). Entende que é uma contribuição parafiscal.

## VII Contribuições corporativas

As contribuições corporativas são consideradas como especiais (art. 149 da CF). São espécies do gênero contribuições parafiscais.

É de ser lembrado que as contribuições parafiscais, em decorrência da interpretação que se faz do art. 149 da CF, são: a) as sociais de seguridade social (art. 195, I, II e II, da CF); b) as outras de seguridade social (art. 195, § 4º da CF, as inominadas); c) as sociais gerais, como o FGTS, o salário educação, as contribuições para o Sesi, Senai, Senac (CF, art. 240); d) as especiais de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e as corporativas.

A expressão 'parafiscal' foi empregada na linguagem financeira da França, em 1946, no Inventário Schuman, para designar certos tributos que ora eram verdadeiros impostos, ora taxas e às vezes um misto destas duas categorias e atribuído o poder fiscal a entidades de caráter autônomo, investidas de competência para o desempenho de alguma ou algum fim público, beneficiários, segundo lição de Ruy Barbosa Nogueira, em *Curso de Direito Tributário*, 14. ed., Saraiva, 1995, p. 177.

O conceito de tributo parafiscal é o de que ele existe quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este



as desenvolve através de entidades específicas, na lição de Marcelo Hugo Rocha, em artigo intitulado Contribuições Parafiscais, publicado no site Jus Navegandi.

A parafiscalidade pode ser vista, na França, na Itália e na Espanha, com as seguintes características.

A França adota o sistema de incluir como contribuições parafiscais:

- as cotizações para seguros sociais do Estado (previdência e social);
- as do salário-família;
- as para cobrir acidentes de trabalho;
- as para a coleta de recursos para a administração fiscal de determinados órgãos públicos;
- as contribuições para órgãos de representação e defesa de interesses profissionais (Associação Francesa de Normalização, Fundo Nacional de Solidariedade Agrícola, etc.).

Na Itália, as contribuições parafiscais estão presentes quando taxas e contribuições são recebidas por entidades públicas e órgãos estatais autônomos, em virtude do poder delegado pelo Estado não ser destinado a cobrir as despesas de interesse geral, mas a satisfazer fins econômicos (parafiscalidade econômica) e fins sociais (parafiscalidade social), no interesse específico daqueles que as pagam, conforme explicita Vittorio Cassone, em obra já citada.



Considere-se, também, que os tributos municipais, na Itália, são todos considerados parafiscais. Os municípios são tidos como entes de caráter territorial ou espécie de autarquias para organização dos serviços públicos.

Na Espanha, o art. 133, da Constituição Federal de 27.12.1978, dispõe que as comunidades autônomas e os entes locais podem estabelecer e exigir tributos de conformidade com a Constituição e com as leis:<sup>10</sup>

No direito brasileiro, as contribuições parafiscais só tomaram forma jurídica a partir da Constituição Federal de 1967, com o sucedâneo da Emenda nº 1/69.

Os princípios e regras que regem as contribuições parafiscais, incluindo as contribuições corporativas, são:

- estão sujeitas aos princípios e regras dos demais tributos (art. 149);

- estão sujeitas ao art. 108, IV, do CTN, que admite a equidade, segundo a qual o juiz aplicará a norma que estabeleceria se fosse legislador (pode reduzir multas e juros excessivos, etc);

- a Constituição Federal, no seu art. 149, determina expressamente a aplicação às contribuições parafiscais de certas exigências impostas aos tributos, a saber: c. 1) - obediência às normas gerais de legislação tributária (art. 146, III); c.2 - vinculação à

---

<sup>10</sup> O rápido estudo de direito comparado sobre as contribuições parafiscais foi extraído da obra de Vittorio Cassone, *Direito Tributário*, 6. ed., Atlas, e do artigo de Marcelo Hugo Rocha publicado na Internet e citado no texto.



legalidade estrita (art. 150, I, CF); e c) vinculação aos ditames da irretroatividade e anterioridade (art. 150, III, CF);

- as contribuições parafiscais estão sujeitas ao princípio da razoabilidade que impede sanções impróprias, onerações ao contribuinte independentemente de outra finalidade prestigiada pelo ordenamento, pelo que não pode haver exagerada carga contributiva;

- o art. 149, da CF/88, manda observar o disposto no art. 146, II, da mesma Carta, pelo que quatro interpretações surgem: e.1) a que autoriza a lei complementar dispor sobre todas as matérias ali enumeradas; c.2) a que determina que todas as disposições do CTN sejam automaticamente aplicáveis às contribuições parafiscais; c.3) a possibilidade de a lei complementar dispor sobre as matérias enumeradas em se tratando de contribuições parafiscais; c.4) a de que há de se aplicar as normas veiculadas por lei complementar, na exata medida em que forem compatíveis com as peculiaridades das contribuições parafiscais;

- obediência ao princípio da legalidade estrita, conforme já assinalado, art. 150, I, CF;

- a sua instituição pode ser feita por Medida Provisória;

- estão vinculadas ao princípio da irretroatividade, art. 150, IV.

As contribuições parafiscais devem, ainda, ser vistas em face dos seguintes princípios constitucionais tributários:

- art. 145, § 1º - princípio da capacidade contributiva;



- art. 146, I - lei complementar e conflitos de competência;
- art. 146, II - lei complementar e limitações constitucionais;
- art. 150, II - igualdade de tratamento em situação equivalente;
- art. 150, IV - vedação ao efeito de confisco;
- art. 150, V - limitação ao tráfego;
- art. 150, VI - imunidades: e,
- art. 151, I - uniformidade em todo território nacional.

Dos princípios acima citados, são aplicáveis às contribuições parafiscais:

- a) o princípio da capacidade contributiva;
- b) o princípio sobre limitações constitucionais (art. 146, II, CF);
- c) o princípio da igualdade (art. 150, II (igualdade geral e não tributária));
- d) o princípio do art. 150, IV, vedação ao efeito de confisco.

Não são aplicáveis às contribuições parafiscais, portanto, os princípios do art. 146, I (lei complementar e conflitos de competência);



do art. 150, V (limitação ao tráfego); do art. 150, VI - imunidades; e do art. 151, I (uniformidade em todo território nacional).<sup>11</sup>35

---

<sup>11</sup> Este último estudo referente aos princípios aplicados às contribuições parafiscais foi feito com base nos ensinamentos de Marco Aurélio, na obra sobre Contribuições..., editada pela Dialética, 1999.

