

**BREVES ANOTAÇÕES SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS COMO
ELEMENTOS FRAGILIZADORES DAS RELAÇÕES JURÍDICO-
TRIBUTÁRIAS ENTRE O ESTADO E O SUJEITO PASSIVO NO BRASIL***

**BRIEF NOTATIONS ABOUT THE SPECIAL CONTRIBUTIONS AS
WEAKING ELEMENTS OF RELATIONS JUDICIAL-TRIBUTARY BETWEEN
THE STATE AND THE PASSIVE FELLOW IN BRAZIL**

Antônio Carlos Dizniz Murta

RESUMO

Não é novidade afirmar que a carga tributária brasileira é uma das maiores do Mundo e que, mesmo assim, apresenta nos últimos anos, sobretudo após a Constituição Federal de 1988, constante e considerável incremento. Mesmo que tenhamos, naquele texto, várias limitações ao poder de tributar e, concomitante, se apresentem um rol exaustivo e expreso de possíveis espécies tributárias passíveis de serem instituídas, somos confrontados com uma categoria que, ao contrário das demais, permite ao legislador, em especial o federal, vasta gama de opções legislativas dada à própria imprecisão de sua natureza e campo de atuação. Neste sentido, reiteradamente, a sociedade civil é, dentro do campo das denominadas contribuições especiais, surpreendida com inéditas e inusitadas imposições. Este quadro de instabilidade fiscal faz com que a segurança jurídica perca, sensivelmente, sustentação e efetividade .

PALAVRAS-CHAVES: CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS; TRIBUTAÇÃO;
SEGURANÇA JURÍDICA

ABSTRACT

It's not new to say that the Brazilian tax burden is one of the largest in the world and that, anyway, has in recent years, particularly after the Federal Constitution of 1988, constant and considerable increase. Even in that text that we have planned several limitations to the power to tax and, concurrently, is presenting an exhaustive list of possible species and expressed tax might be imposed, we are faced with a category which, unlike the others, allows the legislature, especially the federal, wide range of legislative options given to the imprecision of their own nature and scope of action. In this sense, repeatedly, civil society is within the field of so-called special contributions, surprised with novel and unusual charges. This framework of fiscal instability makes the legal security lose, significantly, support and effectiveness.

* Trabalho publicado nos Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em Brasília – DF nos dias 20, 21 e 22 de novembro de 2008.

KEYWORDS: SPECIAL CONTRIBUTIONS, TAXATION, LEGAL SECURITY

INTRODUÇÃO

A Teoria Geral do direito tributário nos ensina que a faculdade, outorgada constitucionalmente aos entes políticos que compõe a República Federativa do Brasil, para a instituição e cobrança de tributos deve obedecer não só os pressupostos e limites, tanto legais como constitucionais, mas, também, todo um arcabouço de elementos integrantes da descrição normativa de qualquer tributo centrado, em especial, no denominado aspecto material de seu fato gerador.

Até recentemente havia uma preocupação básica relativa à dicotomia ou tricotomia tributária, considerando os tributos ou impostos ou taxas e, em última instância, contribuição de melhoria.

No entanto, pouco a pouco, nas últimas décadas, tem crescido, sobremaneira, em instituição e majoração de valores, a imposição de tributos nominados como contribuições especiais (expressão por nós escolhida dadas às suas peculiaridades) em contrapartida ao incremento daquelas espécies consideradas clássicas, como os impostos e taxas. Sendo assim todos nós devemos voltar nossa atenção para esta relativa novidade em termos de exação fiscal uma vez que ocupa, cada vez mais, um espaço antes ocupado apenas pelos impostos ou mesmo, podemos afirmar, sem qualquer imposição de ordem tributária.

As contribuições especiais (ou para-fiscais ou mesmo sociais gerais) têm inúmeras facetas. É isso que intriga ou como não poderia deixar de ser: preocupa. Independente de qual seja a visão doutrinária sobre o número de espécies tributárias, prevalece o entendimento que ocorreu um incremento, nas últimas décadas, a partir da promulgação da Constituição Federal vigente, sobre o número de tributos (sejam eles quais forem e a que espécie tributária pertencerem) concomitante ao crescimento da máquina administrativa fiscal.

Para abarcar tal e qual número de tributos, fez-se necessário o uso da imaginação fértil dos doutrinadores (mormente aqueles à serviço do Estado) para minimamente possibilitar juridicamente instituição contínua e infundável de novos tipos tributários.

Apresenta-se, neste breve relato, um perfunctório estudo que objetiva explicitar a divergência entre as diversas teorias sobre espécies tributárias no direito pátrio, considerando que as aporias existentes só contribuem para maior instabilidade e desequilíbrio nas relações jurídico-tributárias; permitindo, assim, espaço de manobra política e jurídica para que os sucessivos governos (especialmente em sua esfera federal) possam manter uma conduta de aumento de carga tributária dissociada de qualquer dose de equilíbrio do binômio “Fazenda Pública - sujeito passivo”. [1]

Defende-se a tese da indispensabilidade de repensar o papel das apontadas contribuições especiais partindo de seu desenho constitucional que nos parecer desfalcada e

desfigurada de qualquer premissa teórica que lhe dê consistência jurídica a partir das teorias que discutem as espécies tributárias.

O artigo 145 da Constituição de 1988, intróito ao denominado Sistema Tributário Nacional – capítulo I (um) do título VI (seis) daquele diploma político - prevê, ou melhor, faculta, em seu *caput*, aos entes integrantes da República Federativa do Brasil, a instituição (competência tributária impositiva) de três espécies tributárias (qual sejam; impostos, taxas e contribuição de melhoria) em absoluta harmonia com o artigo 5º do Código Tributário Nacional. Se em seguida, *verbi gratia*, como nos artigos 148 (empréstimos compulsórios), 149 (contribuições com diversos coloridos, por nós denominadas especiais), do texto constitucional, preverem-se, também, outras figuras tributárias, aparentemente desvinculadas daquela competência impositiva tributária outorgada pelo legislador constituinte, como entendê-las sobre uma ótica doutrinária coerente e razoável dentro de uma interpretação sistemática constitucional.

Pretende-se, assim, demonstrar, em reduzida escala, o quão imprescindível é, hodiernamente, a busca de alternativas viáveis para conter a crescente carga tributária nacional, principalmente pela via da restrição da criação de novas figuras tributárias esdrúxulas com o nome fantasioso de contribuição (de quê?).

1. DESENVOLVIMENTO

1.1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Os princípios constitucionais constituem regras de garantia dos direitos individuais e coletivos, expressos, inclusive, no próprio preâmbulo da Constituição Federal. O texto constitucional de 1988 consagrou, como não poderia deixar de fazê-lo, os princípios tradicionais da história tributária brasileira que se sucedem, com suas vicissitudes e modificações terminológicas, desde os primórdios da 1ª Constituição ainda sob o Império brasileiro.

Em matéria tributária, os princípios visam limitar o poder de tributar, para assegurar os direitos fundamentais do cidadão contribuinte à segurança, ao bem-estar, à propriedade, contra a imposição do Estado. Foi instituído assim, o Princípio da legalidade dos tributos que influi na anterioridade e na anualidade. A eficácia desses princípios é *extra-lege*, sendo assim, não dependem de qualquer lei ordinária que os regulamente, podendo ser invocados a qualquer tempo. E mais, por serem cláusula pétrea da Constituição, esses princípios não podem ser alterados nem mesmo por Emenda Constitucional.

Nesta esteira de pensamento, enfatizando a importância dos princípios na senda tributária, Luciano Amaro ressalta que “... alguns dos chamados princípios tributários não são, como dizíamos, meros enunciados gerais carentes de normatização posterior

para acentuar sua concretude; são já proposições que atingem um grau praticamente exaustivo de normatividade. Por exemplo, o princípio da anterioridade é uma regra de precisão matemática; a lei ou foi ou não foi editada até o último dia do exercício, o que se apura segundo critério puramente cronológico, que já decorre do próprio enunciado constitucional do dito “princípio”, sem que haja necessidade de uma norma que dê contornos mais nítidos à proposição..”[2]

A Constituição de 1988 dispõe normativas sobre o sistema tributário especialmente entre os artigos 145 e 162 e elas representam um esforço de aperfeiçoamento do nosso sistema constitucional tributário no sentido de simplificar e modernizar o sistema, reduzir injustiças fiscais, ampliar os contribuintes e corrigir os desequilíbrios regionais.

Como nos ensina José Eduardo Soares de Melo várias seriam as acepções das hipóteses de tributação na carta constitucional vigente uma vez que “A Constituição relacionou diversos tipos de tributos, a saber: (a) impostos (arts. 145, I, 153, 155 e 156); (b) taxas (art. 145, II, 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; (c) contribuição de melhoria (art. 145, III), decorrente de obras públicas; (d) pedágio (art. 150, V), pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; (e) empréstimos compulsórios (art. 148), para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (I), e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (II); (f) contribuições sociais genéricas, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (art. 149); (g) contribuição para o custeio de previdência e Assistência Social, em benefício dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 149, § 1º); (h) contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública, em benefício dos Municípios e do Distrito Federal (art. 149-A); (i) contribuições sociais (art.195) do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhes preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício; a receita bruta ou o faturamento e o lucro (I); do trabalhador e dos demais segurados da Previdência Social (II); sobre a receita de concursos de prognósticos (III); do importador de bens ou serviços do exterior (IV); sobre as atividades do produtor, parceiro, meeiro ou arrendatários rurais em regime de economia familiar; (j) contribuições para os planos de previdência (art. 202), Salário-Educação (art. 212, § 5º) PIS/PASEP, destinado ao seguro-desemprego e abono salarial, e desenvolvimento econômico (art. 239), às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (art. 240).”[3]

A União, os Estados e os Municípios só podem cobrar os tributos que lhes são atribuídos pelo texto constitucional. A única exceção admitida é quanto à União, que possui competência residual, isto é, em casos excepcionais e por meio de lei complementar, poderá instituir novos impostos, desde que não invada as áreas de competência estadual e municipal, nem desrespeite princípios constitucionais. A rigor, os impostos de competência residual não podem ser cumulativos e nem podem ter fato gerador e base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição em seu artigo 154, inciso I.

A defesa da unidade nacional se expressa na proibição aos Estados e Municípios de fixarem tributos diferentes, em razão da procedência ou destino das mercadorias, sem prejuízo da liberdade na definição das alíquotas dos impostos de sua competência. A preocupação com a uniformidade dos tributos não se estende, porém, aos incentivos fiscais, já que a Constituição concede total liberdade para a sua concessão, tendo em vista as imensas desigualdades regionais.

A limitação dos casos de empréstimos compulsórios foi outra inovação que traz a Carta Magna em estudo visando garantir o cidadão contra o arbítrio dos governantes. Esse dito empréstimo consiste numa espécie de tributação especial que incide sobre rendimentos de grande vulto decorrentes de propriedades, vendas, aplicações financeiras, etc. A atual Constituição prevê três hipóteses para a sua adoção: calamidade pública, guerra e investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional e obriga a aplicação dos recursos arrecadados ao fim que os originou. Na Carta anterior, as possibilidades ficavam a critério de lei complementar e isso levou à fixação de impostos abusivos, que acabaram configurando verdadeiros confiscos.

No tocante à discriminação das rendas, foram mantidas todas as espécies tributárias previstas na Constituição de 1969: impostos, taxas, contribuição de melhoria (essas duas últimas são tributos de competência comum dos três entes políticos), e como já ressaltado, o empréstimo compulsório e contribuições especiais.

O empréstimo e as contribuições especiais (artigos 148 e 149[4]) são deferidos à competência privativa da União, com uma novidade: estas últimas, em caráter excepcional, poderão ser instituídas pelos Estados e Municípios, em benefício dos seus servidores públicos (artigo 149, parágrafo único). Nesta hipótese, as contribuições especiais alinham-se entre os tributos de competência comum.

Excepciona-se, também, a denominada Contribuição de Iluminação Pública, de competência exclusiva dos Municípios a teor da emenda nº 39, de 19 de dezembro de 2002, que, inovando no texto constitucional, criou o artigo 149-A.[5]

Perdeu-se uma grande oportunidade, com a referida constituição, em, efetivamente, dar ao sujeito passivo da obrigação tributária (leia-se toda a sociedade) um instrumento jurídico que lhe impedisse o Poder Público incessante busca de tributação sobre o seu patrimônio.

Considerado o princípio basilar da tributação moderna em todo mundo como sendo o princípio da legalidade (tomando de empréstimos expressões populares, poderíamos afirmar ser este princípio o pai – ou origem - de todos os demais), percebemos que na medida o texto constitucional exige que para a criação de um tributo se faça necessária a edição de uma lei por ente competente para fazê-lo, podemos constatar que a criação de contribuições pode ser, facilmente, engendrada, obedecendo-se, regamente, os trâmites legislativos pertinentes e a competência tributária impositiva prevista na CF (mormente a da União Federal), poderíamos até assumir que o princípio da legalidade, isoladamente considerado, não seria barreira suficiente para frear ou refrear os ímpetus criativos do legislador (a mando ou não do poder executivo) na medida em que as contribuições especiais poderiam se amoldar ou se conformar a inúmeras fórmulas jurídicas instituidoras de tributos sem que houvesse porque afirmá-las Inconstitucionais.

Na medida em que o texto constitucional apresenta (e, nos surpreendendo a cada emenda, continua nos apresentando) múltiplas alternativas e denominações tributárias, pergunta-se: onde chegaremos? Se não bastassem as inúmeras subespécies de impostos (artigos 153, 155 e 156 da CF) e a amplitude tanto horizontal (prestação de serviços efetiva ou potencial) ou vertical (poder de polícia) que pode alcançar as denominadas taxas[6], abstraindo as hipóteses de empréstimo compulsório (figura tida como espécie tributária, porém de raro uso dado ao pouco interesse do Estado em tributar e, cessadas as causas da tributação, devolver o arrecadado) e do pedágio (figura consagrada no Sistema Tributário Nacional como tributo, porém cobrado no Brasil contemporâneo como preço público de índole, como é cediço, contratual, nos deparamos, outrossim, com a figura das contribuições, sejam elas; de melhoria, especiais, sociais gerais, sociais para a seguridade social, etc.

1.2. DAS TEORIAS QUE INFORMAM AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Há muito se discute na doutrina sobre o número de espécies tributárias no direito tributário positivo brasileiro. Não se trata, em absoluto, de uma discussão inócua, acadêmica ou desprovida de efeitos práticos. Na medida em que se alargam as possibilidades de se criar mais espécies tributárias (e cada qual, por sua vez, permitindo novos desdobramentos) retira-se um esteio essencial nas relações jurídico-tributárias, qual seja; a certeza e a segurança jurídica na seara tributária para que a sociedade, independente de taxaço exaustiva, vedação ao confisco tributário ou mesmo eventual previsão de carga tributária máxima no texto constitucional (como já se defendeu) saiba que o Estado-credor não ultrapassará limites claros em sua constante e incessante volúpia fiscal.

Neste sentido apurarem-se quais são as verdadeiras espécies tributárias é fundamental para que saibamos até o onde o Estado pode caminhar em sua prática de exação tributária; eivadas de surtos de imaginação profícua e fantástica em matéria de criar terminologias para tributos já existentes no sistema tributário.

O ponto de partida para interpretar (extrair o significado) as espécies tributárias tem que passar necessariamente pela leitura do artigo 3º e 4º do CTN.

Todos nós sabemos que o tributo é prestação pecuniária compulsória e o nome que se dê ao mesmo não tem relevância jurídica, valendo, de fato, seu respectivo fato gerador[7], importando menos, portanto, o invólucro do que o conteúdo.

Nesta esteira poderíamos afirmar que a definição da espécie de um tributo, conforme o Código Tributário Nacional, passa pelo respectivo fato gerador da obrigação tributária (principal); *ipso facto* haveriam tantas espécies tributárias quanto fatos geradores distintos e individualizáveis.

Considerando que o fato gerador da obrigação tributária é a descrição normativa de hipótese que se consumada leva ao pagamento do tributo, necessário se faz buscar a tipologia deste fato gerador. O que de fato o informa? É livre a criação de fatos

geradores conforme critérios aleatórios ou discricionários do Estado-legislador (não se descuidando do princípio da legalidade tributária)? Absolutamente não. Se assim o fosse, perderia-se qualquer utilidade definir espécie tributária considerando que para nova exação tributária, haveria, provavelmente, um novo fato gerador. Por exemplo, o legislador editaria um novo tributo cujo fato gerador fosse “caminhar no passeio do hiper-centro urbano” ou “torcer por um time de futebol qualquer” ou mesmo “assistir teatro, cinema ou um espetáculo circense”. Em suma liberar à Administração Tributária a criação de tributos sem que delimitados por princípios (constitucionais), nos levaria à situações das mais teratológicas ou surreais onde qualquer verbo (dinâmico, como, *verbi gratia*, andar, sentir, fazer, relacionar; ou estático, como, *verbi gratia*, ficar, estar ou permanecer) extraído de um dicionário teria o condão para desencadear uma descrição de hipótese de incidência tributária[8] .

Quais seriam, portanto, os moldes dos fatos geradores das obrigações tributárias que o legislador não poderia se furtar de seguir ou obedecer em sua eventual edição de novo tributo? Os limites não se fariam presentes no Código Tributário Nacional, estando estabelecidos no texto constitucional cuja premissa básica de existência tributária seria a capacidade contributiva do sujeito passivo[9]. Onde não se depura capacidade contributiva (econômica) não poderá, em princípio (é importante ressaltar que, para taxas e algumas contribuições, parte da Doutrina entende desnecessária revelar-se, ao se cobrar, tributo capacidade contributiva (econômica) do destinatário da exação tributária) instituir-se tributo.

A capacidade contributiva (econômica) como pressuposto de idealização tributária encontra ressonância em autores como Marcos F. García Etchegoyen que defende a tese que *“La libertad del legislador se encuentra limitada por un principio tributario constitucionalizado, un parámetro – la capacidad contributiva – al que debe adecuarse el ejercicio del poder tributario normativo, de manera que no puede escogerse un hecho como presupuesto de la obligación tributaria que de ningún modo constituya un índice de capacidad contributiva. El legislador ordinario puede establecer y modificar tributos, siempre y cuando lo haga dentro de los limites fijados por la capacidad contributiva.”*[10]

Não obstante o legislador ordinário (regra) esteja adstrito à capacidade contributiva (econômica) para a instituição de tributo, podendo até considerar um princípio constitucional limitador ao poder de tributar, entende-se que a referida capacidade tributária seria mais uma característica (inafastável) dos impostos dada à desvinculação do pagamento do tributo e correlata prestação de serviço público divisível e específico.

Já em relação às taxas, por mais que defendamos que a capacidade contributiva (econômica) também lhe é ínsita, constatamos um divisor de águas. Nas taxas, mesmo levada em consideração a condição de pagamento de tributo por parte do sujeito passivo (capacidade contributiva), nota-se peculiaridades que destoam dos impostos; a divisibilidade e especificidade do serviço público, efetivo ou potencial, do próprio poder de polícia.

Em suma nos impostos, para efeito de quantificação do valor a pagar, leva-se consideração apenas a capacidade contributiva; já que inviável estabelecer, considerando o serviço público (geral, indireto e mediato) que não é específico nem divisível. Já em relação às taxas, para efeito da quantificação do tributo, além da

capacidade contributiva (regra para todos os tributos), leva-se em consideração o dispêndio do Estado, específico e divisível, quando da prestação do serviço público (ou os gastos com sua disponibilização) ou exercício regular do poder de polícia.

Nasceria, portanto, da teoria dicotômica tributária onde os tributos teriam dois possíveis fatos geradores: o pagamento seria vinculado (fato gerador da obrigação tributária) à prestação específica e divisível de serviço público ou exercício regular de poder de polícia, chamados de tributos não vinculados (taxas) ou o pagamento (fato gerador da obrigação tributária) não estaria vinculado à indigitada divisibilidade ou especificidade (impostos).

Na conhecida lição de Geraldo Ataliba “Pode-se dizer, portanto, que são tributos (1) vinculados aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou uma consequência desta). Neste caso, a lei põe uma atuação estatal no aspecto material da h.i. (hipótese de incidência). São tributos (2) não vinculados aqueles cuja h. i. (hipótese de incidência) consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal. Isto é, a lei põe, como aspecto material da h.i., um fato qualquer, o tributo será (2) não vinculado.”[11]

Buscamos ao qualificar a teoria dicotômica (tributos vinculados ou não à uma atuação estatal divisível e específica) a atentar para o fato que os impostos, tidos como tributos não vinculados, devem ter, necessariamente, seu alicerce na capacidade contributiva do sujeito passivo (que se revela em sua renda, no consumo de mercadorias, na propriedade mobiliária e imobiliária, etc.) e as taxas, tidos como tributos vinculados, na integração direta entre o que Estado opera (fiscalização) ou presta (serviço público divisível e específico), sendo informadas, como dito, também, quando possível, pelo princípio da capacidade contributiva (econômica).

Por isso, na teoria dicotômica, todos os tributos, quando analisados seus respectivos fatos geradores (nos precisos termos do artigo 4º do Código Tributário Nacional) ser vinculados ou não a uma prestação estatal, divisível e específica ou serão impostos ou taxas, não importando o nome que se dê ou intitule dada e qualquer exação tributária seja na roupagem contribuição especial (incluindo aí a de melhoria) ou mesmo empréstimo compulsório.

No entanto, para contrariar esta teoria (a qual somos adeptos) a Constituição Federal, em seu artigo 145 estabelece, a guisa de introdução ao Sistema Tributário Nacional que os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Nesta linha de previsão, fazendo uso da política taxativa de definição legislativa, o Código Tributário Nacional afirma, em seu artigo 5º, que tributos são impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Se de fato o legislador constituinte (Constituição Federal de 1988) e o complementar (Código Tributário Nacional, lei 5.172/66) respaldassem a teoria dicotômica, o artigo 5º do citado Código Tributário Nacional simplesmente não existiria e, por sua vez, o inciso III, do artigo 145 da Constituição Federal seria suprimido uma vez que o inciso II, quando prevê a possibilidade de instituição de taxas, já o abarcaria.

Assim sendo, a vista de previsão normativo-constitucional, podemos afirmar que no mínimo deve prevalecer o entendimento de que existem, pelo menos, três espécies de tributos no Brasil, diferenciando-se a contribuição de melhoria das taxas pelo fato de que naquela o fato gerador da obrigação tributária perpassa a valorização imobiliária privada em virtude de obra pública ou contrário do critério qualificador das taxas *latu sensu* onde se exige divisibilidade e especificidade de serviço público ou exercício regular de poder de polícia relativos à dado sujeito passivo.

No entanto há entendimentos de que a referida previsão do artigo 5º do Código Tributário Nacional incorreu em impropriedade já que calcado na emenda nº 18, à Constituição de 1967, como nos informa Rubens Gomes de Souza quando afirma que “é preciso explicar que este Código ainda está vinculado à Emenda nº 18, e a crítica que eu faço dirige-se não ao Código, que estava forçado a repetir a Emenda nº. 18, que era a norma constitucional vigente, mas sim à própria Emenda, ao repetir, em matéria de contribuições, a qualificação contribuição de melhoria, que entrou para a linguagem jurídica brasileira na Constituição de 34. Primeiro, foi definido este instituto e daí, pelo fato de ninguém pôr dúvida que o imposto e a taxa embora sejam espécies do gênero tributo, comportam subdivisão em tipos (imposto de renda, ICM, imposto territorial, taxa de melhoramento de portos, taxa de polícia, taxa disto, taxa daquilo), fixou-se a idéia de que a contribuição ao contrário, seria espécie. Só de melhoria. Mais nenhuma outra.” [12]

Diante da constatação de que o legislador (tanto o ordinário quanto o constituinte) nos apresenta, expressamente, a ratificação da denominada teoria tricotômica (onde a contribuição de melhoria, embora tributo vinculado a uma atuação estatal, apresentaria fato gerador de obrigação tributária *sui generis* a lhe garantir autonomia como espécie tributária), como então entender e qualificar o pedágio, o empréstimo compulsório e as chamadas contribuições especiais? (que abarcam um leque de possibilidade, incluindo neste caso, tributos cuja etimologia não se identifica com contribuição; *verbi gratia*: salário-educação).

O empréstimo compulsório, apesar de inusitado e contraditório o nome que lhe foi dado, é considerado tributo; não só por estar presente no Sistema Tributário Nacional (artigo 148 da CF) como pelo entendimento do Supremo Tribunal Federal.

No entanto, este tributo não foi ainda criado (lei complementar) sob a égide da Constituição de 1988. A sua última experiência como exação tributária (nos idos de 1986, sob o governo de José Sarney) acabou redundando em declaração de inconstitucionalidade.

Existem entendimentos que o referido empréstimo compulsório – enquanto tributo – seria imposto, já que desprovido de vinculação entre o seu pagamento e eventual prestação de serviço divisível e específica, objetivando, caso criado, alcançar demonstrações de capacidade contributiva (econômica). Vale lembrar que a afetação[13] da sua receita (para os fins constitucionais previstos) não o desnatura para efeito de qualificação de imposto a vista de que cada vez mais a referida espécie tributária se desnatura como tributo não afetado. [14]

Há entendimentos também no sentido de que o empréstimo compulsório teria natureza *sui generis* (como no caso da contribuição de melhoria face às taxas, sendo ambos

considerados tributos vinculados) uma vez que, não obstante ser não vinculado e tendo como premissa de cobrança a condição de pagamento do eventual mutuante, se revestiria de nuances bastante significativos como a sua característica de restituibilidade.

Por fim, antes de adentrarmos as contribuições especiais, considerando a previsão de pedágio, nos termos do artigo 150, V, do texto constitucional, poderíamos afirmar não se tratar de imposto (uma vez que vinculado à utilização de vias conservadas pelo Poder Público) nem mesmo taxa de serviço já que os fatos geradores deste tributo no Brasil não alcançam (ao contrário da Espanha e Portugal) o uso ou fruição de bens do domínio público. Muito menos poderíamos denominá-lo contribuição de melhoria em virtude da discrepância de seus respectivos fatos geradores (valorização de imóvel privado em virtude de obra pública na contribuição de melhoria e uso de vias conservadas pelo Poder Público no caso do pedágio).

No entanto, ao contrário de algumas décadas atrás, por opção de ordem econômico-política, o Poder Público tem optado pela utilização do pedágio como tarifa ou preço público (de natureza contratual) ao contrário do pedágio-tributo.

Em suma, até então, em nosso sentir, teríamos 05 (cinco) espécies tributárias com algumas características em comum e outras que as diferenciam ao ponto de conceder-lhes verdadeira autonomia científica.

Teríamos os tributos não vinculados, não restituíveis e via de regra (?) [15] não afetados (impostos) cujo fato gerador da obrigação tributária objetiva alcançar capacidade contributiva (econômica). Teríamos os tributos não vinculados, afetados (sempre) e restituíveis (empréstimo compulsório) cuja exação recairia, também, sobre revelação de capacidade contributiva (econômica). Apresentar-se-iam, em seguida, os tributos vinculados (sempre afetados) cujo fato gerador da obrigação tributária seria (I) serviço público, efetivo ou potencial, divisível e específico; (II) exercício regular de poder de polícia. Seriam as taxas. Teríamos, ato contínuo, o tributo vinculado (sempre afetado) cujo fato gerador seria a realização de obra pública que redundasse em valorização de imóvel privado. Seria contribuição de melhoria. Continuando teríamos outro tributo vinculado (no nosso entendimento também sempre afetado) cujo fato gerador seria a utilização de bens do domínio público (vias conservadas pelo Poder Público). Neste caso seria o pedágio.

No caso do empréstimo compulsório e do pedágio-tributo, dada a característica de restituibilidade do primeiro e a opção pelo pedágio-tarifa quanto ao segundo, seu estudo e aplicação hoje são quase irrelevantes e desprovidos de interesse doutrinário.

Mas este não é o caso das contribuições especiais. Teriam autonomia científica? Seriam vinculadas ou não à uma atuação estatal, específica e divisível? Seriam afetadas, com destinação certa de suas receitas? Seus fatos geradores levam em consideração capacidade contributiva? Se afirmativa a resposta existiria liberdade irrestrita do legislador em instituí-las, respeitando-se a capacidade contributiva, a partir da previsão genérica do artigo 149 conjugado como artigo 195 do texto constitucional? Poderia o legislador constituinte derivado emendar a Constituição Federal, estabelecendo a previsão de novas contribuições, a despeito de fatos geradores os mais díspares possíveis?

Esta e outras questões serão apreciadas a seguir para que possamos ter uma idéia, pelo menos rudimentar, do quadro das contribuições especiais, enquanto exações tributárias, no Sistema Tributário Nacional vigente e seu efeito sobre as relações jurídico-tributárias.

1.3. AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS ENQUANTO EXAÇÕES TRIBUTÁRIAS

O sentido de contribuição é polissêmico abrangendo, dentro do espectro de possibilidades na seara tributária; “ato ou efeito de contribuir: (I) parte de que cabe a cada um numa despesa ou encargo comum (II) pagamento feito a alguém ou alguma entidade ou mesmo o Estado (III) imposto que está sujeito o cidadão para a formação dos fundos necessários ao custeio das despesas públicas (IV) quantia que o empregado e o empregador devem recolher ao custeio da previdência social.[16]

Percebe-se, nitidamente, que dentre as características inerentes à contribuição, poderíamos afirmar que teria sempre como objeto o pagamento de uma quantia de uma dada pessoa para outra. Nesta linha de definição da contribuição não haveria, em princípio, qualquer restrição ou óbice jurídico para incluí-la no conceito abrangente de tributo previsto no artigo 3º do CTN[17] onde, dentre as características desta exação, encontraríamos a prestação pecuniária (forma de pagamento em dinheiro).

Neste sentido, como admite Sacha Calmon Navarro Coêlho, o tributo que “O que entrar em dinheiro na burra estatal sob a forma de prestação pecuniária – o que exclui as entradas de caixa (fianças, cauções) e as apropriações – que não seja indenização, multa ou contrato (aluguer, juro, foro, laudêmio, preço) só pode ser tributo.”[18]

Portanto, se a etimologia do vocábulo contribuição admite naturalmente que possa ser considerado tributo (por se referir a pagamento), havendo a criação por lei (princípio da legalidade), não tendo como fato gerador o ilícito e podendo ser cobrada mediante atividade plenamente vinculada, a administração fazendária, obedecendo os ritos ordinários legais, teria ampla liberdade de criar contribuições, como hipóteses de tributação diferenciada, adstrita, tão-somente, os limites impostos pelo texto constitucional.

Seriam, então, estes limites constitucionais suficientemente rígidos para refrear ímpetus de instituição de contribuição, agravando, ainda mais, o peso da carga tributária sobre a sociedade civil?

É importante lembrar que o STF, através do RE 138.284, já consagrou a inclusão das contribuições no universo de alternativas colocadas à disposição do Estado para implementar tributação; não restando, neste sentido, dúvidas quanto a sua natureza tributária[19].

Não caberia neste estudo estabelecer uma definição e respectiva exposição específica sobre cada uma das contribuições especiais[20], já que as mesmas poderiam ser

classificadas como; sociais gerais, sociais para a seguridade social, de intervenção no domínio econômico, de interesse de categoria profissional ou econômica, previdenciária oficial dos servidores públicos e outras mais que se queira simplesmente denominar contribuições (especiais).

O que se vê de fato como característica imanente e inafastável das contribuições especiais seria sua afetação (ou receita carimbada como gostam alguns). Toda e qualquer arrecadação de contribuição especial, seja previdenciária, seja de intervenção no domínio econômico (conhecida como CIDE), seja para seguridade social, deveria, naturalmente, por expressa imposição constitucional se dirigir à sua causa de existência ou mesmo sobrevida jurídica.

Pode parecer lugar comum afirmar, porém não podemos deixar de atestar e defender que, *verbi gratia*; (I) a arrecadação do regime geral de previdência[21] deve ser utilizada com os gastos da previdência; (II) a arrecadação com a contribuição sobre o domínio econômico (CIDE) sobre combustíveis em geral[22] deve ser destinada à infraestrutura de transporte, subsídios a preços ou transporte de combustíveis ou mesmo para o financiamento de projetos ambientais; (III) a arrecadação com a contribuição de iluminação pública[23] para o serviço municipal de iluminação pública; etc.

Vale informar, inclusive, que grande parte da doutrina defende a tese que se na efetiva criação e cobrança de uma contribuição especial, constar-se tredestinação dos recursos arrecadados, poderíamos declará-la inconstitucional e buscar, até mesmo, a repetição do indébito tributário, como assim o faz Werther Botelho Spagnol ao nos ensinar que “sendo as contribuições instituídas em virtude de um determinado gasto, de uma determinada finalidade, podemos afirmar que um eventual desvio de finalidade ou a tredestinação do produto da arrecadação implica alteração das condições para o exercício da competência impositiva.”[24]

A vista de admitirmos as contribuições especiais, como tendo possível natureza tributária (art. 3º do CTN) e, outrossim, qualificando-as como afetadas, estaria o legislador ordinário autorizado a instituir contribuições sociais ao seu talante, obedecendo as premissas que regem o conceito legal de tributo (pagamento obrigatório, em pecúnia e cobrado mediante devido lançamento) bem como dando à sua respectiva arrecadação o caminho traçado constitucionalmente?

A resposta, como não poderia deixar de ser, deve ser peremptoriamente negativa.

Na proporção de sua afetação deverá, automaticamente, haver limitação (também constitucional) para a criação desmedida de contribuições especiais. Se partimos do pressuposto que toda contribuição especial deve ser afetada e esta afetação é a constituição federal que prevê, expressamente. Se haveria, em princípio, espaço ou discricionariedade, para o legislador ordinário criar contribuições especiais que não àquelas clausuladas no texto constitucional.

Neste diapasão, estaríamos tão protegidos quanto à criação de contribuições especiais – que não aquelas previstas constitucionalmente – como no caso nos impostos cuja enumeração é taxativa (exaustiva) e respectivos fatos geradores bem delineados e precisos[25], nos termos do artigo 153 (IR, IOF, II, IE, IPI, ITR, IGF); 155 (ICMS, IPVA, ITCD e 156 (IPTU, ITBI, ISS) da Constituição Federal?

Nada impede que defendamos a tese que havendo previsão constitucional natureza tributária e afetação, é livre a criação, pelo legislador ordinário (sobretudo o federal) de eventual contribuição especial.

No entanto, para a infelicidade da sociedade civil, da maneira que as contribuições especiais foram postadas no texto constitucional, a insegurança tributária passa a ser uma constante, a despeito das inúmeras limitações ao poder de tributar.

Vamos, somente, analisar, a vôo de pássaro, algumas delas. Vejamos o caso da contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), como previsto no caput do artigo 149 da CF. O legislador constituinte originário foi deveras criativo e maquiavélico ao estipular tal terminologia para este tributo.

Inicialmente nos passa uma concepção de tributação regulatória (extrafiscal) na medida em que utilizar o vocábulo “intervenção” com pressuposto de sua existência. Logo após, ao delimitar a extensão desta intervenção, coloca como seu objeto nada mais nada menos do que o próprio domínio econômico.

Indaga-se: o que é domínio econômico que não todas as relações econômico-sociais já integralmente suscetíveis de tributação pelos impostos cuja descrição normativa perpassa símbolos denotativas de grandeza econômica (renda, propriedade, consumo, etc.).

A amplitude da expressão “domínio econômico” nos deixa intrigados e, ao mesmo tempo, temerosos com o uso que o Estado (*in casu* a União Federal) poderá fazer dela.

Hugo de Brito Machado Segundo entende que “considerando-se que toda ação do Estado ou tem algum propósito social ou então, de alguma forma, interfere na economia, todo e qualquer tributo poderá ser, doravante, criado sob o largo e confortável rótulo de “contribuição”.[26] Aduz, em seguida, equivocadamente, “o STF vem dando a essa espécie tributária elástico sem precedentes. Além de admitir as mais variadas exações criadas com esse nome, ainda tem validado outras, para as quais não se encontra fundamento constitucional e o rótulo de CIDE cai como uma “tábua de salvação” capaz de “constitucionalizar” qualquer tributo.[27]

Ademais causa ingente espécie a razão do legislador constituinte derivado, ao criar a Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico sobre combustíveis, o tenha feito, para dar suporte à lei ordinária respectiva, através de emenda constitucional[28] . Qual a necessidade para tal? Se o caput do artigo 149 já prevê, genericamente, a possibilidade da criação pela União de CIDE, não haveria motivação constitucional para que se texto fosse alterado para incluir uma espécie da referida contribuição. Oxalá o Estado brasileiro ao pretender instituir nova CIDE fazer, inicialmente, sua previsão, no texto constitucional, via emenda, pelo menos saberíamos da necessidade de quórum qualificado para tal mister ao contrário do processo legislativo ordinário, mais simplificado e facilitado.

A possibilidade da instituição de novas CIDES passa a ser, cada vez mais, não só interesse de quem tem competência para fazê-lo (União Federal) mas também dos Estados e Municípios na medida em que recebem parte da receita da arrecadação da CIDE combustível *ex vi* o artigo 159, inciso III e § 4º da Constituição Federal. Se

recebem parte desta CIDE, por quem não pleitear a criação de outras e, simultaneamente, exigir (como o fizeram com aquela) parte de sua arrecadação

Abstraindo a CIDE, nos voltamos para a contribuição para custeio da iluminação pública. Não resta dúvida que o referido tributo é sucedâneo da velha e conhecida taxa de iluminação pública[29], a partir da declaração de sua inconstitucionalidade, com a emenda constitucional nº39/2002.

Não é novidade para o Direito brasileiro uma prática das mais deletérias por parte do Estado (em sentido amplo) quando constata que não logrou êxito judicial na cobrança de dado tributo, após manifestação expressa e contundente do Supremo sobre sua inconstitucionalidade[30], simplesmente “encomendar” aos seus artífices legislativos uma nova forma de tributar que não se confunda (no ponto de vista terminológico, vale dizer) com aquele tido como viciado pela Corte Suprema.

Tal fato aconteceu com a referida contribuição de iluminação pública. Mudou-se apenas a roupagem jurídica e constitucional. O que antes era imposto e era chamado de taxa de iluminação pública, agora passou (com o crivo do legislador e do judiciário) a ser um imposto com o pomposo nome de contribuição de iluminação pública.

A rigor os Municípios podem agregar ao rol de impostos previstos no artigo 156 da CF mais este imposto, por mais que ali não esteja (e formalmente não poderia, não é verdade ?) e recebe uma outra denominação (mais politicamente correta).[31]

Nesta esteira cria-se um precedente até mais temível do que a criação irrestrita de CIDE. Basta o executivo, através de seu legislador, entender que precisa de caixa e este caixa passa necessariamente por demonstrações de riqueza, associadas aos impostos (estes *numerus clausus*) que estabelecerá, via emenda constitucional, outra exação com esdrúxulas tipologias; contribuição sobre a segurança pública, sobre o bem estar, sobre a poluição, sobre a saúde, sobre o meio ambiente, sobre a telefonia, aonde vamos chegar ?

Finalmente algumas palavras também devem ser ditas em relação à outra hipótese de instituição de contribuição especial sem que tenhamos, com a devida clareza, uma idéia de seus moldes constitucionais, permitindo ao legislador infraconstitucional, a mando do executivo, efetiva liberdade de criação, havendo apenas óbices de ordem política.

O artigo 195 da Constituição Federal prevê que a seguridade social[32] será, dentre outras formas de financiamento, sustentada pelas contribuições sociais elencadas nos incisos I, II,III e IV.

Como exemplo de contribuições sociais para a seguridade social, teríamos, a partir da previsão de fatos geradores indicados nos dispositivos constitucionais, a CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido), a CONFIS (contribuição para financiamento da seguridade social) e a própria contribuição previdenciária do regime oficial ou único.

No entanto o artigo 195, seu § 4º, prevê que “a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 151, I”.

O artigo 151, I, por sua vez exige que o tributo, acaso criado, o seja por lei complementar, que seja não-cumulativo e que não repita fato gerador ou base de cálculo daqueles impostos discriminados na constituição (não poderá eventual nova contribuição para a seguridade social ter identidade material com nenhum dos impostos já criados).

Pode parecer, em uma primeira leitura, que haveria considerável dificuldade em implementar nova (s) contribuição (es) para a seguridade social além daquelas já criadas (outras fontes). Mas de fato não é. O governo federal detém vasta maioria no Congresso Nacional, ao ponto de, tranquilamente, aprovar matérias reservadas à lei complementar (já tendo agido inclusive em relação à emendas constitucionais, quanto mais em relação à leis complementares).

Com relação a não – cumulatividade, considerando ser tendência mundial este tipo de tributação, bastaria aos técnicos do governo, bolarem uma sistemática de imposição tributária que não trouxesse a cumulação de pagamentos em diferentes etapas do ciclo econômico tributável. Ou mesmo que optassem por uma tributação monofásica que, por sua natureza, impossibilita a cumulatividade.

Já quanto ao fato da vedação de repetição de fato gerador e base de cálculo de impostos previstos na constituição, bastaria a utilização de redação adequada, inconfundível com a redação dada aos impostos, mesmo que de fato o objeto fosse o mesmo com ocorre, por exemplo, quanto à dois impostos (ICMS/IPI) e uma contribuição especial (CIDE/combustível) que incidem sobre o mesmo fato gerador (comercialização de combustível. A nomenclatura dada aos tributos e aos seus fatos geradores pode ser facilmente burlada e fraudada. Basta ter vontade política e imaginário para tal (isto é o que não falta na história da tributação brasileira).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do trabalho apresentado, percebe-se, claramente, que, nas últimas décadas, os sucessivos governos de nosso País não têm praticado uma política fiscal-tributária apropriada e condizente com as necessidades e anseios de crescimento e desenvolvimento econômico demandados pela sociedade civil.

Há um incremento constante do ônus fiscal sobre todos. O país adota uma carga tributária similar a de países desenvolvidos, mesmo ainda estando em desenvolvimento.

Não se observa quando da criação dos tributos o impacto, em sua cobrança, sobre as atividades econômicas, desprezando-se, por completo, o princípio norteador da capacidade contributiva, aplicável integralmente aos tributos cujo suporte fático seja a revelação de riqueza.

Neste sentido, a sociedade civil deve se resguardar da tributação tida como abusiva e desproporcional.

No entanto, por mais que tenhamos uma suposta proteção constitucional contra a imposição tributária arbitrária e que todo o sistema tributário esteja calcado em uma teoria que delimita as espécies tributárias, notamos que dentre elas, na fronteira do que seja considerado imposto e algumas vezes taxa, caracterizando-se estruturalmente pela afetação de suas receitas, se apresentam as contribuições especiais (também chamadas para fiscais ou sociais).

As referidas contribuições especiais se subdividem em subespécies, nos apresentado um quadro variado de alternativas de tributação.

Dentre estas alternativas, vislumbramos, pelo menos, três hipóteses de criação de contribuição especial que poderiam causar grande impacto na segurança jurídica-tributária a despeito das limitações constitucionais ao poder de tributar.

A contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), por permitir um conceito amplo do referido domínio. A contribuição de iluminação pública, por inaugurar e permitir uso de contribuições como sucedâneos de tributos tidos como inconstitucionais. Por fim, as outras fontes para a seguridade social cujos requisitos são facilmente ultrapassados, bastando vontade do Governo para fazê-lo (leia-se: abrir os cofres para os deputados e senadores, procedimento este infrutífero no caso da tentativa de ressurreição com outro nome – CSS – da CPMF).

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

BALTHAZAR, UBALDO CESAR. História do Tributo no Brasil. Fundação Boiteux. Florianópolis-2005. p.92

BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

ETCHEGOYEN, Marcos F. Gacia. El principio da capacidad contributiva: Evolución dogmática y proyección en El derecho argentino. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Limitação ao poder impositivo e segurança jurídica. São Paulo: Editoria Revista dos Tribunais, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições sociais no sistema tributário. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

PAULSEN, Leandro. Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

PEREIRA, Ivone Rotta. A Tributação na História do Brasil. São Paulo: Moderna, 1999.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Código Tributário Nacional: anotações à constituição, ao código tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003. São Paulo: Editora Atlas S. A., 2007.

SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. Comentários ao código tributário nacional. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2007.

SPAGNOL, Werther Botelho. As contribuições sociais no direito brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.

SPAGNOL, Werther Botelho. Curso de direito tributário: conforme a emenda constitucional n. 42/03 DOU 31.12.2003. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

[1] Considera-se “Fazenda Pública”, nos precisos termos do artigo 209 do Código Tributário Nacional, a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; entretanto o sujeito passivo deve ser considerado legalmente como gênero que abrange as sub-espécies contribuinte e responsável tributário.

[2] AMARO. Direito Tributário Brasileiro, pg. 110.

[3] MELO. Contribuições Sociais no Sistema Tributário, pg. 23.

[4] Constituição Federal, artigo 149 – COMPETE EXCLUSIVAMENTE a União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto no artigo 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, O Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que o artigo 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

[5] Constituição Federal, artigo 149-A - Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no artigo 150, I e III.

[6] Utilizamos a dicotomia taxas horizontais e verticais para diferenciar as conhecidas taxas de serviço - por nós denominadas horizontais - (essencialmente bilaterais ou contra-prestacionais cujo desiderato precípuo é indenizar o Estado pelo gasto que dispense em “favor” do sujeito passivo) das demais, tidas como taxas de polícia ou fiscalização – por nós denominadas verticais (cujo escopo essencial nada tem a ver com a primeira hipótese uma vez que seu fato gerador passa pela fiscalização regular exercida pela administração pública sobretudo sobre a atividade privada, devendo a atividade em questão ressarcir o Estado pelos gastos efetuados em seu próprio “favor”).

[7] Sabemos que as obrigações tributárias se dividem em principais e acessórias; sendo que as primeiras têm como objeto o pagamento de dinheiro (tributo) e as demais, por exclusão, obrigações de fazer ou não fazer alguma coisa em benefício da fiscalização. Quando nos referimos ao fato gerador de obrigação tributária, para efeito de apreensão das espécies tributárias, nos referimos às obrigações tributárias principais.

[8] Expressão utilizada por Geraldo Ataliba em seu livro de idêntico nome que denota o fato gerador da obrigação tributária (in abstracto enquanto ainda não consumado).

[9] CF - Art. 145, § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

[10] ETCHEGOYEN. *El principio de capacidad contributiva*, pg. 36.

[11] ATALIBA. Hipótese de incidência tributária, pg. 116.

[12] SOUZA. Comentários ao Código Tributário Nacional, pg. 61.

[13] Consideramos tributo afetado aquele tributo cuja destinação de receita esteja constitucionalmente prevista, como no caso do empréstimo compulsório cuja afetação será (I) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou (II) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

[14] Por muito tempo tem-se se ensinado que o imposto é tributo não vinculado à atuação estatal específica e divisível (artigo 16 do CTN) e não afetado (artigo 167 da CF). No entanto apesar de ainda podermos qualificar o imposto como não vinculado (sem qualquer exceção) o mesmo não poderíamos dizer de sua não afetação na medida em que emenda constitucional de números 29 e 42 modificaram sobremaneira a redação original do dito artigo, estabelecendo um número tão considerável de exceções à não afetação que não sabemos, com segurança, afirmar se a regra para impostos é afetação ou não afetação de suas receitas.

Constituição Federal, artigo 167, inciso IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvada a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para a manutenção e desenvolvimento do ensino e para a realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no artigo 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

[15] Vide nota de rodapé anterior.

[16] HOUAIS. Dicionário de língua portuguesa, pg. 825.

[17] 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.

[18] COÊLHO. Curso de direito tributário brasileiro, pg. 452.

[19] Não obstante o Sistema Tributário Nacional , contemplado no título VI, capítulo I, da CF, entre os artigos 145 e 162, preveja dispositivos, específicos e expressos, sobre contribuições (como no artigo 149 e 149-A), constatamos a existência de vários outros artigos, esparsos no texto maior, que também tratam de contribuições (vide artigos 195; 212,§5º; 240; etc.); não infirmando, de forma nenhuma sua natureza tributária.

[20] Passamos novamente a denominar, como parte da doutrina o faz, as contribuições como sendo, em geral, como especiais dado ao amplo universo de modalidades; se tornaria um desafio árduo encontrar substituição vocabular para o termo (especiais) utilizado dada à sua generalidade e mesmo ambigüidade.

[21] Constituição Federal, artigo 201, caput – A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá....*omissis*....

[22] Constituição Federal, artigo 177, § 4º - A lei que instituir contribuição de intervenção sobre o domínio econômico relativas às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível*omissis*....

[23] Constituição Federal, artigo 149-A, caput - Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

[24] SPAGNOL.As contribuições sociais no Direito Brasileiro, pg. 95.

[25] Apesar de disputas judiciais das mais variadas quanto à incidência ou não de certos impostos sobre fatos e atos sociais-econômicos entendemos que estes tributos apresentam, em sua descrição normativa seja legal ou constitucional, um grau de transparência e clareza infinitivamente superior à muita das contribuições especiais

[26] SEGUNDO.Anotações ao Código Tributário Nacional, pg. 19.

[27] Ob. cit., pg. 19.

[28] Emenda constitucional nº 33/2001 que acrescentou o § 4º ao artigo 177 da Constituição Federal.

[29] Considerada inconstitucional pelo RE 233.332, editando-se a Súmula 670/STF : “ o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”

[30] Outro fato notório foi a introdução do denominado IPTU progressivo, pela emenda constitucional nº 29/2000, considerando tão-somente o valor do imóvel após o STF ter se pronunciado sobre a inconstitucionalidade do IPTU progressivo se cumprir os requisitos do artigo 182,§ 4º, inciso II conforme RE 204.827.

[31] O artigo 4º do CTN nos recorda que a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da obrigação tributária e não pela denominação e demais características formais adotadas pela lei.

[32] Constituição Federal, artigo 194, *caput* – A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social