

Paulo Roberto Lyrio Pimenta

DIREITO TRIBUTÁRIO

2024

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

CAPÍTULO IV

ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Sumário • 1. Imposto; 1.1. Perfil constitucional; 1.2. Classificação dos impostos – 2. Taxas; 2.1. Evolução histórica no ordenamento brasileiro; 2.2. Perfil constitucional; 2.3. Modalidades; 2.4. Base de cálculo possível; 2.5. Admissibilidade de taxas extrafiscais; 2.6. Distinções necessárias – 3. Contribuição de melhoria; 3.1. Evolução histórica; 3.2. Perfil constitucional; 3.3. Possibilidade de utilização com finalidades extrafiscais – 4. Empréstimos compulsórios – 5. Contribuições especiais; 5.1. Perfil constitucional; 5.2. Espécies; 5.3. Admissibilidade da finalidade extrafiscal – 6. Classificação dos tributos; 6.1. Significado e importância das classificações no direito; 6.2. Classificações doutrinárias.

1. IMPOSTO

1.1. Perfil constitucional

A Constituição Federal traça um perfil dos impostos. O art. 145 prevê que compete à União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituir esta espécie tributária, entretanto, não a qualifica, neste dispositivo. O parágrafo primeiro determina que *“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”*.

Em seguida, os arts. 153, 155 e 156 conferem competências tributárias privativas aos entes federados para instituir impostos, indicando os respectivos pressupostos de fato.

À União foi conferida, pelo art. 153, competência para criar impostos sobre importação de produtos estrangeiros (inciso I), exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (inciso II), renda e proventos de qualquer natureza (inciso III), produtos industrializados (inciso IV), operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (inciso V); propriedade territorial rural (inciso VI) e grandes fortunas (inciso VII). Além disso, o art. 154 prevê a competência impositiva residual da União para criar impostos não previstos no art. 153, mediante lei complementar, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição (inciso I) e impostos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária,

os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação (inciso II).

O art. 155 outorga competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (inciso I); operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (inciso II); e propriedade de veículos automotores (inciso III).

Já o art. 156 faculta aos Municípios a criação de impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (inciso I), transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (inciso II); serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência prevista para os Estados no art. 155, II (inciso III).

A análise desses dispositivos demonstra que a Carta previu as materialidades possíveis dos impostos, com uma única exceção: a competência impositiva residual da União.¹ Desse modo, no momento em que o legislador dos entes federados vier a instituir esta figura, deverá se circunscrever a tais fatos econômicos. Em outros termos, as normas jurídicas instituidoras destes tributos deverão prever em seus aspectos materiais das hipóteses de incidência os fatos indicados pela Constituição nas normas de competência. Eis aqui um traço característico do perfil dos impostos: o fato gerador possível é previsto pelo texto constitucional.

Ao examinarmos as materialidades possíveis dos impostos, indicadas nos arts. 153, 155 e 156, verifica-se que correspondem a comportamentos privados, e não estatais, ou seja, consistem em fatos relativos aos contribuintes. Em outros termos, os fatos que, uma vez realizados, irão proporcionar o surgimento da obrigação de pagar impostos, dizem respeito às condutas realizadas por particulares.

Esses fatos apresentam nítido conteúdo econômico. Para usar uma expressão de Alfredo Augusto Becker, são “fatos presuntivos de riqueza”, no sentido de que são manifestações parciais de riqueza dos contribuintes. Isso decorre da aplicação do princípio da capacidade contributiva (art. 145,

1. Nas hipóteses de competência impositiva residual da União, previstas pelo art. 154, embora a materialidade não tenha sido estabelecida, a Constituição estabeleceu outros limites formais e materiais, restringindo a atuação do legislador no momento em que vier a exercer este tipo de competência.

§ 1º), que exige que o pressuposto objetivo dos impostos deve consistir em um fato com conteúdo econômico, que revele a existência de riqueza.

Além dessa característica, o art. 167, IV, da CF, veda a vinculação da receita obtida com a arrecadação dos impostos a órgão, fundo ou despesa,² com algumas exceções. Isso significa que os valores arrecadados com a exigência de impostos deverão ser destinados a cobrir despesas gerais, e não específicas. Deverão ser previstos pela lei orçamentária dos entes públicos, sem qualquer tipo de vinculação a despesa pré-determinadas. Identifica-se, aqui, o segundo traço que compõe o perfil constitucional dos impostos.

Outrossim, a Constituição não prevê a finalidade possível dos impostos. As normas de competência indicam apenas a materialidade, mas não mencionam o objetivo que deve ser observado para a criação do tributo, ao contrário do que ocorre com uma outra figura, que é a da contribuição especial (art. 149), que será oportunamente estudada.

Finalizando, o imposto é um tributo permanente, e não provisório, exceção feita aos impostos extraordinários previstos pelo art. 154, II. Vale dizer, a cobrança do imposto não ocorre por prazo determinado. O tributo incidirá todas as vezes em que for praticado o fato previsto no aspecto material de sua hipótese de incidência. A lei instituidora do tributo deve ter prazo de vigência indeterminado.

Ademais, não é um tributo restituível, como ocorre com os empréstimos compulsórios. Ou seja, o pagamento do tributo não impõe à Administração Fazendária o dever de devolver os valores adimplidos pelo contribuinte.

Em termos de lei complementar, o CTN segue a linha adotada pela Constituição ao conceituar o imposto em seu art. 16: *“Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”*.³ Esta definição

2. Art. 167, IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas 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 manutenção e desenvolvimento do ensino e para 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 art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;
3. Na Alemanha, o Código Tributário de 1977 (*Abgabenordnung*), atualmente em vigor, previu em seu §3, (1) o seguinte conceito: “Impostos são prestações pecuniárias, as quais não representam uma contraprestação por uma prestação especial e são exigidos por um ente de direito público para a arrecadação de receitas de todos os que realizam o tipo, ao qual a lei relaciona o dever de prestação; a arrecadação de receitas pode ser o fim acessório”. A doutrina não se afasta desse conceito, ao examinar a figura em pauta, admitindo, outrossim, uma compatibilidade com o conceito implícito no art.

coincide com a maioria das propostas teóricas acerca do imposto, segundo as quais este é exigido pelo ente público, coativamente, de quem demonstre ter capacidade econômica, sem receber em troca qualquer serviço ou retribuição em razão deste pagamento.⁴

Confirma-se, desse modo, o principal traço característico do imposto: o aspecto material da hipótese de incidência é um comportamento do contribuinte. Para o surgimento da obrigação de pagar este tributo não é necessário, destarte, que o Estado desenvolva em favor do contribuinte nenhuma atividade específica. O sujeito é posto na condição de devedor mesmo que não aufera qualquer vantagem específica do Poder Público. Por isso, se afirma que o imposto é um tributo “não vinculado”. Não vinculado a que? A um comportamento estatal. O tributo será devido com a prática pelo contribuinte de uma conduta que lhe diz respeito, sem qualquer interferência estatal. Ex.: para o contribuinte ser posto colocado na situação de devedor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, previsto no art. 156, I, basta que seja proprietário de imóvel urbano. Não se exige que o Município realize em seu favor, neste caso, qualquer conduta, que lhe proporcione qualquer benefício especial, para que a obrigação tributária possa surgir.

A ausência de caráter vinculado no imposto faz com que este seja denominado por parte da doutrina de um tributo sem causa ou tributo não sinalagmático, no sentido de que não é atrelado a qualquer comportamento estatal.

105 da Lei Fundamental. Na Espanha, o art. 26, “c”, da Lei Geral Tributária também traça um conceito de imposto, prescrevendo o seguinte: “Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta”. Analisando esse conceito, a doutrina entende que este ressalta a diferença entre os impostos e as demais espécies tributárias, existentes no ordenamento espanhol (taxas e contribuições especiais), ao mencionar que o pressuposto de fato do tributo não consiste em qualquer prestação de serviço. Já em Portugal, a Lei Geral Tributária, em vigor desde 1998, estabelece em seu art. 4º os pressupostos dos tributos, prescrevendo no inciso I que “os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do patrimônio”. Assim, a codificação portuguesa estabeleceu que o fato jurídico tributário possível dos impostos é um acontecimento que representa uma manifestação da capacidade contributiva, indicando, ademais, os possíveis índices de riqueza (patrimônio, rendimento, este no aspecto estático e dinâmico). Na Itália, que não dispõe de uma codificação, não existe um conceito de imposto positivado numa norma geral. Mesmo assim, a ampla maioria da doutrina acaba formulando conceitos.

4. Ao comentar o art. 16 do CTN, Aliomar Baleeiro defende que “imposto é a prestação em dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento” (*Direito Tributário Brasileiro*, 11ªed., p. 197).

Eis, assim, o perfil “geral” dos impostos. Diz-se “geral” porque é aplicável a todos os impostos. Contudo, além destes traços, cada tipo de imposto apresenta suas próprias características, seguindo o modelo específico que a Carta traçou para ele, no qual se inclui, inclusive, alguns princípios próprios. Ex.: o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, além de apresentar uma materialidade que independe de uma atuação estatal e não ter a sua receita vinculada, deve, ainda, obedecer aos princípios específicos estabelecidos pelo art. 153, § 2º, I, generalidade, universalidade e progressividade.

1.2. Classificação dos impostos

a) Impostos diretos e indiretos

A origem da dicotomia entre tributos *diretos* e *indiretos* é atribuída às ciências das finanças, especificamente aos fisiocratas, que no século XVIII, traçaram essa separação baseando-se no critério da repercussão econômica.⁵ Para eles, toda a riqueza era oriunda da terra, sendo tributos diretos aqueles suportados pelo proprietário rural, enquanto os indiretos correspondiam às demais incidências fiscais.⁶ Nessa linha de posicionamento, os tributos indiretos eram os que admitiam o repasse do ônus econômico, o que não ocorria com os diretos. Tal diferenciação motivou, posteriormente, o aparecimento das figuras dos contribuintes de direito e de fato.

Hodiernamente, essa dicotomia tem sido estabelecida com base em critério econômico-financeiros ou jurídicos.⁷ No primeiro grupo localizam-se as teorias que utilizam os critérios financeiro, econômico *stricto sensu* ou da repercussão econômica.⁸ Por meio do critério financeiro, leva-se em consideração o objeto do imposto, sustentando-se que os impostos diretos são aqueles que alcançam manifestações imediatas da capacidade contributiva, tendo como pressuposto a própria existência de uma pessoa, de um patrimônio ou do rendimento, enquanto que os impostos indiretos são aqueles que, por atingir uma manifestação mediata de capacidade contributiva, tributam a despesa, a transferência de bens ou outras manifestações. Nesta senda, os tributos diretos seriam aqueles que gravam a

5. Cf. André Mendes Moreira, *A Não Cumulatividade dos Tributos*, São Paulo, Noeses, 2010, p. 6-10.

6. Como observa André Mendes Moreira, os tributos indiretos correspondiam a três tipos de tributos: os adimplidos pelos não proprietários, os incidentes sobre os lucros obtidos com o capital e a indústria e os tributos sobre os produtos vendidos ou consumidos. (Op. cit., p. 11).

7. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6ªed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 42.

8. *Idem*, p. 42-44.

riqueza estática ou o acréscimo patrimonial, enquanto os indiretos incidem sobre a riqueza consumida ou transferida.

Já o critério econômico em sentido estrito, também denominado de teoria da contabilidade nacional, considera a integração do imposto aos custos de produção das empresas. Sendo assim, são impostos diretos os que não representam custos de produção das empresas e indiretos os que se enquadram na situação inversa.⁹ Por fim, existe o critério da repercussão econômica do imposto, traçado pelos fisiocratas, acima mencionado.¹⁰

De outro lado, existem as seguintes teorias que trabalham com o referencial jurídico para realizar a distinção em estudo: do lançamento, do rol nominativo (critério administrativo) e do tipo de relação jurídica base do imposto (teoria da natureza do fato tributável).¹¹ Para o primeiro grupo, os impostos diretos são os sujeitos ao lançamento, enquanto os indiretos não estariam submetidos à exigência da prática do ato de imposição tributária. Sendo assim, os tributos diretos seriam os incidentes sobre a propriedade e a renda, enquanto os indiretos alcançariam os atos e negócios jurídicos, os quais envolveriam a circulação e o consumo da riqueza. Para as teorias do critério do rol nominativo, seriam diretos os impostos lançados com base na existência de um rol constante dos cadastros públicos, perante a Administração Tributária, o que não existiria em face dos impostos indiretos. Segundo o último grupo das teorias, o critério de diferenciação é o aspecto (critério) material da hipótese de incidência tributária. Caso o tributo incida sobre um ato isolado, ou seja, sem continuidade, o tributo será indireto. De outro lado, se a incidência alcançar os fatos que se prolongam no tempo, o tributo será direto.¹² Existe, aqui, uma coincidência, como nota Casalta Nabais, entre essa teoria e a distinção entre impostos periódicos e instantâneos.¹³

Nenhum dos critérios propostos é suficiente para separar os tributos diretos dos indiretos. As teorias econômicas baseiam-se em premissas econômicas, apresentando problemas de difícil solução. A teoria elaborada pelos fisiocratas é falha, pois o ônus econômico equivalente ao valor de um tributo é sempre incorporado ao valor do bem produzido ou do serviço prestado. Essa repercussão econômica, portanto, por atingir todos

9. André Mendes Moreira esclarece que a teoria é denominada de “contabilidade nacional” pelo fato de a ciência contábil calcular o produto nacional dos países, acrescentando ao montante dos bens produzidos o valor dos tributos indiretos, os quais são incorporados aos preços. (Op. cit., p. 12-13).

10. Cf. José Casalta Nabais, op. cit., p. 42-43.

11. *Idem*, p. 44-49.

12. Cf. José Casalta Nabais, op. cit., p. 44-49.

13. Op. cit., p. 46-47.

os tributos, de um modo geral, não interessa ao direito. De igual modo, o critério da capacidade contributiva é falho, pois não se apoia em qualquer dado jurídico para traçar uma diferenciação entre as espécies de tributos. Os problemas dessa abordagem serão ainda maiores nos países que não consagram o princípio da capacidade contributiva, deixando com isso uma lacuna no oferecimento de um parâmetro de diferenciação entre as figuras tributárias em estudo. Por fim, a teoria da contabilidade nacional é de aplicabilidade limitada ao campo da ciência contábil, não tendo qualquer utilidade para o direito.

No que se refere às teorias que utilizam critérios jurídicos, nenhuma delas consegue explicar de modo satisfatório a diferenciação entre os impostos diretos e os indiretos. Por óbvio que essa separação nada a tem a ver com o lançamento tributário. Há vários impostos sem lançamento, submetidos ao “lançamento por homologação”, que podem ser qualificados como diretos, como o Imposto sobre a Renda, por exemplo. Com relação ao rol nominativo, é um critério totalmente impreciso e que também não guarda qualquer relação com a separação entre os impostos diretos e os indiretos. A estrutura existente na organização da Administração Pública para exigir o tributo é um problema administrativo, que não se refere à natureza do tributo. O critério, portanto, é falho, não podendo ser acolhido. Finalmente, a separação entre impostos periódicos e instantâneos, que também pode ser criticada,¹⁴ não fornece nenhum parâmetro seguro para se estabelecer uma distinção entre os impostos diretos e indiretos.

Na doutrina brasileira uma abalizada corrente sustenta que a diferenciação em estudo é pautada por critérios econômicos, não devendo, por isso, ser acolhida na teoria do direito.¹⁵ Recusa-se, portanto, qualquer juridicidade à separação em exame.

De outro lado, uma outra parcela da nossa doutrina admite ser possível encontrar no ordenamento jurídico pátrio um critério para diferenciar as duas modalidades de tributos em epígrafe. Defende-se que o art. 166 do Código Tributário Nacional é o dispositivo legal que fornece um parâmetro para identificação dos impostos indiretos, ao prescrever que “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido

14. Para uma crítica à separação entre impostos periódicos e instantâneos, conferir, por todos, Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*, 17ª.ed., São Paulo, Saraiva, 2005, p. 268-273).

15. Nesse sentido: Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª.ed., São Paulo, Lejus, 1998, p. 536-539.

encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

Filiando-se a esse grupo de doutrinadores, Marco Aurélio Greco defende que a referência à “transferência” traz em si a necessidade de existência de uma dualidade de sujeitos. Caso contrário, não haveria transferência, e sim uma liberação ou exoneração do encargo financeiro.¹⁶ A transferência não decorre da vontade das partes, e sim da natureza do tributo, que, segundo o art. 4º do CTN, é determinada pelo respectivo fato gerador. Com base nessas premissas, conclui o citado doutrinador que “é forçoso concluir que o artigo 166 do CTN contempla hipóteses de tributos cujo fato gerador, pelas suas peculiaridades, vincula duas pessoas que nele encontram o elemento de aproximação”.¹⁷ Por esse motivo, defende Greco que o aspecto material da hipótese de incidência dos tributos indiretos consiste em uma operação.¹⁸ Logo, ao seu sentir, no ordenamento brasileiro, à luz do art. 166 do CTN, comportam transferência os tributos cujo fato gerador envolva uma dualidade de sujeitos e cujo contribuinte é o sujeito que impulsiona o ciclo econômico, podendo transferir o encargo financeiro para o outro partícipe do mesmo fato jurídico.¹⁹

A análise de Marco Aurélio Greco é interessante para desvendar o sentido ao art. 166 do CTN, no entanto, o conceito adotado acerca da tributação indireta é bastante extenso, alcançando um leque grande de tributos.

No entanto, para complementar o significado da repercussão jurídica, há que se buscar na Constituição Federal algum dado esclarecedor sobre o assunto. Como as materialidades possíveis dos impostos foram previstas pela Carta (arts. 153, 155 e 156), o exame de tais pressupostos de fato não esclarece, de forma precisa, o que significa a “repercussão jurídica”, pois há vários impostos que incidem sobre operações (ex.: IOF, IPI, ICMS etc.). Em outras palavras, o exame dessas regras sobre competência tributária é pouco esclarecedor para solucionar o problema em pauta.

Em verdade, é com o exame do perfil constitucional dos impostos, e não apenas da sua materialidade, que se consegue esclarecer o sentido da repercussão em estudo. Com efeito, quando se estuda o regime jurídico-constitucional dos impostos, verifica-se que a Carta previu para dois deles a adoção da técnica da não cumulatividade (CF, arts. 153, § 3º, II e 155, §

16. *Repetição do Indébito*, p. 280-281. In: Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 08, São Paulo, Resenha Tributária, 1983, p. 277-291.

17. Op. cit., p. 282.

18. *Idem*, p. 284.

19. Op. cit., p. 286.

2º, I). A aplicação dessa técnica parte de um pressuposto: o fenômeno da translação. Ou seja, a não cumulatividade parte da existência da repercussão do ônus financeiro, que representa o tributo, visando com isso evitar que o consumidor seja onerado, assegurando-se, ainda, a neutralidade da tributação. Vale dizer, assegura-se o direito de abatimento do imposto devido para que o valor da mercadoria ou do serviço não seja onerado com o repasse desse ônus, incidente sobre a operação. Logo, pode-se concluir que a repercussão jurídica é aquela que atinge os três impostos submetidos pela CF à aplicação da não cumulatividade: IPI, ICMS e IBS. Em outras palavras, a repercussão jurídica é aquela positivada por um elemento normativo, no caso brasileiro, por uma norma constitucional. É a lei que deverá positivizar essa repercussão.

A posição de Misabel de Abreu Derzi segue uma trilha semelhante, ao afirmar que a repercussão do imposto é uma presunção inerente à técnica não cumulativa aplicável ao ICMS ou ao IPI.²⁰ E arremata: “Por isso, a consideração da repercussão deixa de ser critério “ajurídico” ou meramente “econômico” no caso do ICMS ou do IPI. Ela é presunção constitucional, fundamento do direito à compensação dos créditos, incondicionalmente estabelecido, na técnica do princípio da não cumulatividade”.²¹ Concluindo a sua análise sobre o tema, a Professora Titular da Universidade Federal de Minas Gerais assevera que a repercussão jurídica não corresponde à econômica.²² Em relação aos demais tributos, que incidem sobre operação, a autora rejeita a qualificação de indiretos, eis que em relação a estes não se aplica a presunção constitucional.²³

Ao nosso ver, a ligação estabelecida por Misabel Derzi entre tributos indiretos e não cumulatividade é importante para se identificar um critério jurídico-positivo para caracterizar essa figura tributária. De fato, o pressuposto da não cumulatividade é a plurifasia, que se caracteriza pela incidência de um mesmo tributo sobre as diversas etapas de um ciclo econômico. Essa técnica surgiu no direito europeu para atuar justamente sobre os tributos plurifásicos e foi com esse perfil que foi adotado pelo ordenamento nacional. Logo, são os tributos plurifásicos, sujeitos à não cumulatividade, que podem ser qualificados como indiretos. Em tais situações, porém, o caráter indireto é um pressuposto para aplicação da

20. *Direito Tributário Brasileiro*, Aliomar Baleeiro, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 887, notas de atualização.

21. *Idem, ibidem*.

22. A autora diz o seguinte: “Tributos que, por sua natureza jurídica, sujeitam-se à transferência ou translação são apenas o IPI e o ICMS. É de se presumir de sua natureza, a repercussão.” (Op. cit., p. 890).

23. *Idem*, p. 890-891.

não cumulatividade, e não uma presunção como defende a mencionada doutrinadora. É possível, portanto, sustentar que a não cumulatividade é também um critério necessário à caracterização dos tributos indiretos.

Sendo assim, pode-se extrair, em nosso entendimento, do ordenamento jurídico brasileiro, o seguinte conceito sobre os tributos indiretos: são todos os tributos plurifásicos, incidentes sobre negócios jurídicos bilaterais, em relação aos quais se aplica a técnica da não cumulatividade. Trata-se de um conceito pressuposto pela Constituição Federal, ao regular o regime jurídico-constitucional do ICMS e do IPI.²⁴

Logo, são notas características do conceito: a) incidência do tributo sobre etapas de um ciclo econômico; b) materialidade é uma operação; c) sujeição do tributo à aplicação da não cumulatividade.

b) Impostos reais e pessoais

Nos impostos pessoais o aspecto material da hipótese de incidência tributária leva em consideração circunstâncias do contribuinte, ou seja, a situação concreta do contribuinte.²⁵ Exemplo: imposto sobre a renda da pessoa física. Na quantificação do tributo podem ser deduzidas despesas efetuadas pelo contribuinte, levando-se em consideração, assim, a sua situação específica.

Nos impostos reais o aspecto material da hipótese de incidência tributária tributa uma situação jurídica, abstraindo qualquer tipo de consideração em torno das circunstâncias específicas, concretas do contribuinte. Ex.: imposto sobre a propriedade territorial urbana, que incide sobre a propriedade urbana, sem considerar as circunstâncias do proprietário.

24. Ao analisar o assunto, André Mendes Moreira defende que os tributos indiretos são caracterizados pelas seguintes notas: a) a hipótese de incidência deverá consistir em um negócio jurídico bilateral; b) o contribuinte de fato deve ser passível de identificação; c) o destaque do valor arrecadado pelo contribuinte de direito em documento fiscal (Op. cit., p. 52-53). Ao nosso sentir, nem a identificação do contribuinte de fato, nem o destaque do valor da exação são notas características dos tributos indiretos. A figura do contribuinte de fato é uma construção das ciências econômicas, não podendo ser utilizado para a busca de um critério jurídico. Ademais, não tem qualquer importância para a identificação da natureza de uma exação, pois não integra a norma jurídico-tributária. Quanto ao destaque, diz respeito ao modo de recolhimento do tributo, dado que não pode ser utilizado para a definição da sua natureza, pois se encontra fora da estrutura da exação. Por tais motivos, respeitamos esse posicionamento, mas com ele não concordamos.

25. José Casalta Nabais defende que os impostos pessoais devem apresentar as seguintes características: 1) atendem ao rendimento global do contribuinte, que constitui o verdadeiro pressuposto da pessoalização do imposto; 2) excluem da tributação o mínimo de existência, ou seja, a parcela de rendimento necessária à satisfação das necessidades essenciais da salvaguarda da dignidade humana do contribuinte e de sua família; 3) levam em consideração os encargos da família; 4) sujeitam a base de cálculo a uma alíquota progressiva (Op. cit., p. 53).

c) Impostos fixos e variáveis

Nos impostos fixos a lei instituidora prevê uma importância pré-determinada para todos os contribuintes. A doutrina os qualifica como inconstitucionais em nosso ordenamento, em face da presença do princípio da capacidade contributiva.

Nos impostos variáveis o valor do tributo é apurado por meio da aplicação de uma percentual (alíquota) sobre a base de cálculo. Duas situações poderão ocorrer: a) a alíquota é elevada à medida em que a base de cálculo também aumenta (impostos progressivos); c) alíquota diminui com o aumento da base de cálculo (impostos regressivos).

d) Impostos fiscais e extrafiscais

O critério estabelecido para esta classificação é o da finalidade predominante na cobrança do imposto. Se o fim objetivado for o de arrecadar receitas para o custeio das despesas públicas, o imposto será fiscal (ex.: imposto sobre a renda). Caso a finalidade enfatizada seja a de interferir na ordem econômica ou social, estimulando a prática de comportamentos, o imposto será qualificado como extrafiscal (ex.: impostos aduaneiros).²⁶

2. TAXAS

2.1. Evolução histórica no ordenamento brasileiro

No período anterior à Proclamação da República,²⁷ não havia em nosso país um sistema tributário racional, sistematizado. Muitas vezes, inclusive, múltiplas incidências de tributos oneravam o mesmo ato ou fato jurídico. No plano constitucional não foi outorgado competência para a criação de tributos, muito menos definido os seus pressupostos de fato. A Carta de 1824, em matéria tributária, apenas previa nos arts. 36, I, 170, 171 e 172 que era privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre impostos, cabendo à Assembleia Geral estabelecer todas as contribuições diretas e ao Tesouro Nacional arrecadar a receita em diversas situações estabelecidas por lei.²⁸

26. Sobre o tema, conferir o capítulo relativo ao “tributo: conceito e finalidades”.

27. Cf. Paulo Roberto Lyrio Pimenta, *Direito Tributário Ambiental*, Rio de Janeiro, Forense, 2020, p. 95-96.

28. Em interessante estudo sobre o assunto, Edvaldo Brito observa que a Carta de 1824 não dispôs sobre tributos locais e provinciais, sendo as espécies tributárias as mesmas cobradas no período anterior à independência (*A Tributação no Império*, p. 76. In: Revista dos Mestrados em Direito Econômico da UFBA, nº 04, Salvador, Centro Editorial e Didático da UFBA, 1995, p. 55-95).

Com a promulgação da Carta de 1891 esse contexto foi alterado, sendo facultado à União a criação de taxas de selo e taxas de correios e telégrafos (art. 7º) e aos Estados a competência exclusiva para instituir “taxas de selo quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia”. Aparece, aí, a previsão da instituição de taxas no plano constitucional pela primeira oportunidade.

O advento da Constituição de 1934 manteve a outorga de competência para a criação de taxas (arts. 6º, II e 8º, II), atribuindo-a também aos municípios (art. 13, § 2º, V). Além disso, o perfil das taxas aparece delineado de maneira mais clara, à medida que a figura foi relacionada à prestação de serviços públicos. Admitia-se, então, uma divisão bipartida dos tributos (impostos e taxas), que foi mantida pelo Texto de 1937, o qual não alterou as competências conferidas pela Carta anterior aos entes federados para a criação dessa figura (arts. 20, II, 23, II, 28, IV).

No período de vigência desta Constituição apareceu em nosso ordenamento o primeiro conceito legal de taxa,²⁹ que foi gizado pelo Decreto-Lei nº 1.804, de 24/11/1939, da seguinte forma: “Art. XIX – a designação de imposto fica reservada para os tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública; a de taxa, para os tributos exigidos como remuneração de serviços específicos ao contribuinte ou postos à disposição, ou ainda contribuição para custear atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos”.³⁰

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 2.416, de 17/07/1940 reproduziu esse conceito. Bernardo Ribeiro de Moraes, em clássico estudo sobre o tema, ao analisar a inovação legislativa referenciada, conclui que esta representou significativo avanço para o direito brasileiro, por diversas razões, principalmente por ter dado às taxas contornos próprios, diferenciando-as do imposto.³¹No entanto, uma parte da doutrina criticava tal conceito, considerando-o muito amplo.³²

29. Antes da edição do Decreto-Lei nº 1.804, narra Bernardo Ribeiro de Moraes que vários tributos eram exigidos sob a denominação de taxas, embora não tivesse essa natureza (*Doutrina e Prática das Taxas*, 2ª ed. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 25).

30. Cf. Bernardo Ribeiro de Moraes, op. cit., p. 25-26.

31. Op. cit., p. 27.

32. É o que sustentava, por exemplo, Rubens Gomes de Sousa, que, ao comentar o conceito previsto no Decreto-Lei nº 2.416, afirmava: “o conceito do dec. lei n. 2.416 é criticável por ser amplo demais, abrangendo, se for entendido ao pé da letra, os impostos com destinação determinada, que, como vimos, são na realidade impostos e não taxas” (*Compêndio de Legislação Tributária*, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 165). Aliomar Baleeiro também sustentava que a definição do Decreto-Lei nº 2.416, de 1940, era equivocada. (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 15ª ed., p. 246).

Veio a lume, então, a Constituição Federal de 1946, que consagrou a divisão tripartida dos tributos, à medida que admitiu a criação da figura autônoma da contribuição de melhoria (art. 30, I) pelos três entes tributantes. No período de vigência deste texto foi realizada uma profunda reforma tributária em nosso país, por meio da Emenda Constitucional nº 18/65, que deu novo perfil às taxas, *in verbis*: “Art.18. Compete à União, aos Estados, Ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar taxas em função do exercício regular do poder de polícia, ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. Parágrafo único. As taxas não terão base de cálculo idêntica à que corresponda ao imposto referido nesta Emenda”.

Surgiu, assim, no direito brasileiro um modelo normativo aperfeiçoado das taxas, que foi incorporado posteriormente pelo Código Tributário Nacional (art. 77) e ratificado pela Carta de 1967, a qual apenas suprimiu da norma de outorga de competência (art. 19, II) a expressão “efetiva ou potencial”, talvez por entender que a respectiva ideia já estava contida no enunciado “prestados ao contribuinte ou postos à disposição”.³³

A Constituição de 1969 alterou a redação do modelo das taxas (art. 18, I), mantendo o conceito gizado pela Emenda Constitucional nº 18/65, suprimindo apenas a qualificação do exercício do poder de polícia, que o regime anterior exigia que fosse “regular”.

Esse arquétipo constitucional foi mantido pela atual Constituição (art. 145, II), que apenas suprimiu a expressão “arrecadadas”, contida no texto revogado. Isso significa que o perfil atual das taxas no direito brasileiro basicamente é aquele que nos foi legado pela Emenda nº 18/65, que implementou a única reforma tributária que o nosso país experimentou no século passado.

2.2. Perfil constitucional

O art. 145, II, da Constituição Federal, confere competência aos entes federados para instituir “taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”. O parágrafo segundo reza que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos”.³⁴

33. Cf. Bernardo Ribeiro de Moraes, *op. cit.*, p. 35.

34. Cf. Paulo Roberto Lyrio Pimenta, *Direito Tributário Ambiental*, Rio de Janeiro, Forense, 2020, p. 96-98.

Da interpretação desse enunciado, infere-se que o pressuposto constitucional das taxas é a existência de uma atividade estatal, decorrente do exercício do poder de polícia ou da prestação ou disponibilização ao contribuinte, de um serviço público, específico ou divisível, de fruição compulsória. Por isso se pode afirmar que se trata de um tributo vinculado, ou, como sugere Edvaldo Brito, sinalagmático,³⁵ eis que o aspecto material possível da hipótese de incidência tributária é uma atividade estatal, e não um fato revelador de riqueza. Sendo assim, para que a taxa seja exigida, é imprescindível a existência de uma atividade pública direcionada ao contribuinte.

Parece-nos que não foi exigido, no plano constitucional, a existência de um benefício para o contribuinte,³⁶ muito menos que o tributo tenha a função remuneratória. A norma de outorga de competência não indicou nem a função nem a finalidade da exação, contentando-se apenas com a referência à existência de uma atividade do Poder Público.

Do pressuposto de fato do tributo, indicado em nosso sistema no patamar constitucional, deduz-se que a sua base de cálculo deverá ser a mensuração da atuação estatal realizada (prestação do serviço público ou exercício do poder de polícia),³⁷ como será adiante analisado.

Assim, as taxas são tributos que apresentam como aspecto material possível de suas hipóteses de incidência uma atuação estatal diretamente relacionada ao contribuinte. O seu pressuposto de fato da taxa consiste, em outras palavras, em uma situação que necessariamente se relaciona a uma atividade do Poder Público dirigida ao devedor. Por tal razão, se afirma que a taxa é um tributo vinculado a uma atuação estatal.

Essa atividade estatal pode consistir na realização de um serviço público ou no exercício do poder de polícia administrativa. Tais fatos não

35. *Direito Tributário*, p. 76-77.

36. Com acerto, afirma, a propósito, Bernardo Ribeiro de Moraes que “embora o fato gerador da taxa seja uma situação ligada a determinada atividade estatal dirigida ao contribuinte, o certo é que o tributo será devido independentemente de tal atividade trazer ou não um benefício ou uma vantagem”. (Op. cit., p. 107). No mesmo sentido opina Rubens Gomes de Sousa: “a segunda conclusão errônea a ser evitada é a de que o montante da taxa deva ser proporcional à vantagem individual auferida pelo indivíduo com a prestação do serviço ou o desempenho da atividade pelo Estado. Com efeito, se fosse assim, a taxa teria um aspecto de prestação contratual, calculada em função de uma equivalência de vantagens, o que, como já dissemos, é incompatível com o próprio conceito de tributo. Além disso, como também já dissemos, não se trata de proporcionar vantagens ou benefícios ao indivíduo, mas à coletividade” (Op. cit., p. 167).

37. Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ªed., 1998, São Paulo, Lejus, p. 383; Aires Barreto, *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*, 2ªed, São Paulo, Max Limonad, 1998, p. 90; Bernardo Ribeiro de Moraes, op. cit., p. 126.

são praticados pelos contribuintes, mas tão somente pelo ente público, por imposição legal.

Desse modo, sem a previsão legal o serviço não pode ser prestado, nem o ato de polícia ser expedido. Por isso, a instituição das taxas requer a existência de duas leis. A primeira, de caráter administrativo, regulando a execução do serviço público ou a prática do ato de polícia, e a segunda, a norma impositiva tributária, instituindo o tributo. A eventual invalidade da lei administrativa contamina a exigência do tributo. Se, por exemplo, o ente que cobrar a taxa não tiver competência constitucional para prestar o serviço, a cobrança do tributo será inválida.

A lei administrativa deve ser editada pelo ente que tiver competência administrativa para a execução do serviço ou o exercício do poder de polícia, em observância às regras de repartição desta competência, veiculadas pelos arts. 21 e 23 da Constituição Federal.³⁸

As taxas, em síntese, baseiam-se em um pressuposto de fato: a existência de uma atividade específica do Estado, dirigida ao contribuinte. Este é o traço que a diferencia das demais espécies tributárias.

Sendo assim, as taxas são exigidas das pessoas que recebem uma determinada prestação do Estado. Esta relação entre atividade do Poder Público e o obrigado também é indispensável à caracterização das taxas.

Ao lado desses pressupostos – existência de uma atividade específica e a presença de um sujeito diretamente relacionado a esta – a base de cálculo das taxas deve corresponder a um critério de mensuração do custo da atividade desenvolvida em favor do contribuinte.

Em todos os casos, são irrelevantes para caracterizar as taxas: a denominação dada ao tributo e a existência de um benefício especial ou uma vantagem, auferida pelo contribuinte.³⁹

38. O art. 80 do CTN, ao regular a matéria, estabelece que “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”.

39. Sobre o assunto, manifesta-se criticamente Roberto Ferraz: “a existência de uma atividade estatal referida ao contribuinte certamente comporá um elemento da definição de taxa, mas não será considerada uma vantagem, uma prestação, e, aliás, será tida na maioria das vezes como um ônus a ser suportado pelo contribuinte, ficando sem sentido falar-se em ‘contraprestação’” (*Taxa Instrumento de Sustentabilidade*, São Paulo, Quartier, 2013, p. 68).