

CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS (ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS)

IRACI DE OLIVEIRA KISZKA¹

SANDRÉA ALVES ABBAS²

RESUMO

Neste trabalho trazemos uma rápida abordagem sobre o princípio da segurança jurídica e o princípio da legalidade no Direito Tributário, sobre legislação tributária: eficácia e aplicabilidade. Características. Constituição do Crédito. Espécies tributárias. Discorremos sobre a classificação tributária objetivando mostrar a importância da classificação dos tributos, ou seja, que cada espécie tributária corresponde a uma natureza jurídica distinta.

Palavras-chave: tributos; segurança jurídica; contribuições para a seguridade social; legislação tributária; artigo 145, da Constituição Federal.

¹ Procuradora do Município de Diadema, Especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária – CEU, membro do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

² Procuradora do Município de Diadema, Especialista em Direito Público pela Escola Superior do Ministério Público de São Paulo, Especialista em Direito Processual Civil pela Escola Paulista da Magistratura de São Paulo.

SUMÁRIO

1 – A SEGURANÇA JURÍDICA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	3
2 - LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: EFICÁCIA E APLICABILIDADE.....	6
3 - CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS.....	15
4 - CONCLUSÃO.....	20
5 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	21

1 – A SEGURANÇA JURÍDICA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O fundamento da segurança jurídica está inscrito na Declaração Universal dos Direitos do Homem (1948) que estabelece que todo homem tem capacidade para gozar seus direitos e liberdades (artigo 2º). Assegura-se, dessa forma, o acesso do cidadão aos tribunais competentes para cobrar seus direitos (artigo 8º).

Entende-se por segurança jurídica a certeza, a estabilidade e a previsibilidade da aplicação do direito que decorre das relações jurídicas constituídas no âmbito de um Estado de Direito, com vistas a afastar o arbítrio do mais forte e a viabilizar a convivência social (Borges 1994:206). A segurança jurídica, nesse sentido, é um valor que transcende o ordenamento jurídico e incide sobre todas as normas de direito Positivo que lhe conferem efetividade.

Segurança jurídica é obtida essencialmente através do respeito aos princípios da legalidade e da irretroatividade das leis (Bianco, 2005). Entretanto, o simples respeito aos princípios da legalidade e da irretroatividade, pelo ordenamento jurídico tributário, não é condição suficiente para dar segurança jurídica ao contribuinte. A legislação fiscal deve ser clara e oferecer regras objetivas que determinem com precisão o valor do tributo devido.

Tendo em vista a necessidade da certeza do cálculo do tributo devido, a segurança jurídica será assegurada ao contribuinte quando dois requisitos forem atendidos: i. a ciência da ocorrência ou não do fato gerador e ii. a ciência da forma de apuração do crédito tributário (Bianco, 2005).

A supremacia dos princípios da legalidade e da irretroatividade sobre as normas integrantes do sistema tributário foi, durante décadas, sustentada pela doutrina e pela jurisprudência.

Segundo Xavier (2001), a supremacia da legalidade estaria prevista em dois artigos da Constituição Federal. O artigo 150, I estabelece que “é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” e o artigo 146, III, alínea “a” dispõe que “cabe à lei complementar estabelecer, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

“Segundo esse entendimento, o princípio da legalidade não exigiria somente a existência de lei formal para o surgimento da obrigação tributária, mas

principalmente a existência de uma lei qualificada, uma lei especial, que reunisse determinadas condições essenciais à incidência do tributo. É por isso que o direito Tributário não seria informado somente pela simples reserva da lei, mas sim pela reserva absoluta da lei, o que faria com que o princípio da legalidade fosse também expresso pelo princípio da tipicidade.” (Xavier, 2001, apud Bianco 2005;18)

Esse entendimento, porém, tem sofrido críticas doutrinárias, como aponta Bianco (2005) argumentando que a adoção de conceitos abertos pelo legislador tributário não acarreta necessariamente o desrespeito ao princípio da segurança jurídica, garantido ao contribuinte.

O problema surge quando o Poder Executivo se aproveita da indeterminação dos conceitos e se utiliza de instrumentos infralegais para concretizar as normas de natureza tributária. A questão está em saber se um mero regulamento pode complementar a lei de forma a determinar o conceito que, originalmente adota um conceito indeterminado para caracterizar o fato gerador. Em outras palavras: a flexibilização do princípio da legalidade fere a segurança jurídica? O regulamento pode ser usado para concretizar o conceito indeterminado da norma legal?

O artigo 99, do Código Tributário Nacional, estabelece que os decretos regulamentadores restringem-se ao conteúdo das leis em função das quais foram expedidos. Isso significa que o regulamento não tem o condão de criar obrigação tributária. Ele só pode regular a forma como a obrigação em lei deverá ser adimplida, ou seja, não pode ir além do conteúdo da lei regulamentada.

A saída encontrada pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal Carlos Mario Velloso (2004, *apud* Torres, 2004), em trabalho doutrinário, está na distinção entre o regulamento *praeter legem* e o regulamento *intra legem*. O primeiro, por ir além da lei, cria obrigação não prevista em lei e viola o sistema constitucional brasileiro; o segundo tem a função de complementar a indeterminação de conceitos pouco claros da lei formal e é admissível no sistema brasileiro.

A distinção entre o regulamento *praeter legem* e o *intra legem* foi adotada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal que, em decisão unânime no Recurso Extraordinário nº 343.446-2-SC, de 20.03.2003, que reconheceu a validade do Decreto nº 612, de 1992, que complementa os conceitos de “atividade preponderante” e “graus de risco leve, médio e grave”, previstos nas Leis nº 7.787, de 1989, e nº 8.212, de 1991, conceitos esses que

alcançam certo grau de indeterminação e incerteza. O ministro Velloso argumentou que a complementação do conceito indefinido é admissível para a aferição de dados, com vistas à boa aplicação da lei, ou seja, para dar maior segurança jurídica ao contribuinte, dando-lhe a certeza sobre ou não do fato gerador do tributo.

Convém frisar que a complementação do conceito pelo regulamento não pode confrontar o conteúdo da lei, com a finalidade de criar tributo não previsto pela própria lei. Assim, a validade do decreto regulamentar fica na dependência da distinção tênue entre as noções de complemento e de confronto da lei.

2 - LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: EFICÁCIA E APLICABILIDADE

Do ponto de vista da aplicabilidade e eficácia, a doutrina identifica dois tipos de normas constitucionais: i. aquelas que não necessitam de lei complementar, ou seja, produzem efeitos jurídicos pela mera aplicação do dispositivo e ii. As normas de integração, caracterizadas por serem condicionadas à complementação. A delimitação de sua aplicação é regulada por lei posterior, tanto é que estas normas são identificadas por expressões como “a lei disporá”, a “lei regulará”, ou “na forma da lei”.

No que diz respeito à legislação tributária, as normas gerais somente podem ser veiculadas por Lei complementar. De fato, a Constituição Federal, em seu art. 146 estabelece que, em matéria tributária, a lei complementar tem três finalidades, devendo dispor sobre conflitos de competência, e estabelecer as normas – definição e aplicação – de Direito Tributário e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Nesse sentido “a lei complementar é assim explicitadora do texto constitucional” (Martins e Rodrigues, 1992).

A legislação tributária é lei nacional e está voltada especialmente aos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) cujos legisladores não podem instituir quaisquer tributos sem que estes tenham tido seu perfil delineado pelo legislador complementar (art. 146, III) estabelece normas gerais de aplicação, especialmente sobre:

- a) *“definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes;*
- b) *obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (...)*”

A título de exemplo, citamos os artigos 45 e 46, ambos revogados, da Lei 8.212/91 que regra o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, bem como o prazo para cobrar o crédito da Seguridade social:

- Art. 45. “O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após (dez) anos contados:*
- (...)” Art. 46. ‘o direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescrevem em 10 (dez) anos’.*

O Superior Tribunal de Justiça sedimentou entendimento de que o Código Tributário Nacional tem *status* de lei complementar, razão pela qual, não pode ser derogado pelo art. 45, da Lei 8.212/91 no que se refere à prescrição e decadência, matéria

afeta a lei complementar, conforme se extrai da Ementa preferida no Recurso Especial nº 1.090.021-PE, *verbis*:

“TRIBUTÁRIO, MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NATUREZA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. PRAZO DE 05 (CINCO) ANOS. ART. 173, I DO CTN.

i. As contribuições previdenciárias têm natureza tributária e são regidas pelo código Tributário Nacional quanto aos modos de surgimento e extinção de créditos. Como esse diploma legal tem status de lei complementar, não pode ser derogado pelo art. 45 da Lei 8.212/91 no que se refere à prescrição e decadência.

ii. Por se tratar de lançamento de ofício em sede de refiscalização, não se pode aplicar a regra do “cinco mais cinco”, prevista para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, mas sim o prazo quinquenal simples do art. 173, I do CTN. Reconhecimento da decadência do direito de constituir o crédito.

iii. Precedentes do STJ: AgREsp nº 489955/RS, Primeira Seção, Re. José Delgado, DJ 19/06/2006, p. 89. Precedentes do TRF/5ª Região: AGTR nº 58822/PE, Quarta Turma, Rel. Luiz Alberto Gurel de Faria, DJ 07/03/2005.

iv. Apelação provida.”

Nessa mesma linha de raciocínio, o Supremo Tribunal Federal, editou a Súmula Vinculante n.8, publicada no DO de 20.6.2008, com este teor: “são inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei n. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência de crédito tributário”.

No item a seguir, falaremos sobre os tributos que são a principal receita financeira do Estado, classificando-se como receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, alicerçado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário. (Nogueira, 1999:155)

Da definição legal dos tributos. Características. Constituição do Crédito (lançamento e decadência)

Dispõem sobre o Sistema Tributário Nacional os artigos 145 a 162, da Constituição Federal de 1988.

A lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar nº 36/67, de caráter nacional, dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis a União, Estados e Município. Aprovada como lei ordinária da União uma vez que, naquela época, não existia no processo legislativo pátrio a lei formalmente complementar à Constituição, sendo que no regime jurídico atual com a promulgação da Constituição Federal de 1988 ela tem eficácia de lei complementar.

A diferença entre a lei complementar e a lei ordinária se dá com relação ao quorum de aprovação, bem como em relação às matérias que poderão ser tratadas em cada espécie normativa. Como regra cabe à lei ordinária, criar, majorar ou extinguir tributos.

A lei complementar, só pode explicitar o que está implícito na Constituição. Não pode inovar, mas, apenas, declarar. (Carrazza, 2000:578).

Consequente, sabemos que a norma jurídica é uma regra de conduta social, ou seja, regra de comportamento e seu objetivo é regular atividades dos homens em suas relações sociais. As normas jurídicas são genéricas, abstratas, dirigidas a todos indistintamente (art. 5º CF) são obrigatórias, tem força coercitiva, o que significa que descumprida a lei submete o infrator as penalidades impostas. Segundo Montoro (1980:31), não é necessário que haja, em cada momento, uma coerção efetiva. Basta que ela seja potencial.

A regra-matriz (Carvalho, 1991:161) de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito.

Sobre o assunto, (Carvalho, 1991:167) remetendo ao livro Teoria da norma tributária, expôs:

“Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, “vender mercadorias”, “industrializar produtos”, ser proprietário de bem imóvel, “auferir rendas”, “pavimentar ruas” etc.

Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer, etc.)

Nesse sentido, disciplinando a regra de comportamento, dispõe o art. 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil que: “Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”.

Este artigo expressa o princípio da segurança jurídica. O descumprimento da lei pelo sujeito passivo da obrigação tributária, alegando ignorância do direito, ausência de conhecimento da lei ou falsa interpretação não impedirá os efeitos da norma, nem livrará da responsabilidade o seu infrator.

Toda lei tem por finalidade o bem comum; é o que se extrai da interpretação do art. 5º, da LICC: “Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

Percebe-se do exposto que, em regra, não é função da lei conceituar, contudo, para evitar controvérsias, a lei pode estabelecer conceito, que é o que ocorre com o tributo, cuja definição decorre da lei.

Assim, o artigo 3º, do Código Tributário Nacional define o conceito legal de tributo nos seguintes termos:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Apresentado o conceito legal do tributo, analisaremos os diversos elementos que o compõem, antes, figuremos com ilustração (Carvalho, 1991:21) que serve de recurso para o conceito jurídico-positivo.

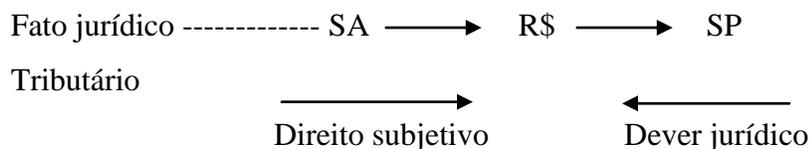


Figura 1 – conceito legal de tributo

Tributo é denominação genérica que compreende várias espécies, tais como: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sócias, as extrafiscais, as parafiscais, empréstimo compulsório, impostos extraordinários e outros impostos de competência residual da União.

Da definição legal, extraímos as seguintes características:

* Prestação pecuniária em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir – a expressão é redundante, significa que o valor cobrado deve exprimir uma expressão monetária, não se admitindo pagamento *in specie*, *in natura* ou *in labore*. (Amaro, 2007:20)

* compulsória – o dever de pagar o tributo nasce no momento da obrigação e independente da vontade do sujeito passivo, pois a obrigação é *ex-lege*. Uma prestação a título facultativo ou contratual não será tributo.

* que não constitua sanção de ato ilícito – a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito, isso significa que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. (Machado, 2007:86)

* instituído em lei – a obrigação de pagar o tributo é determinado pela lei, obrigação tributária *ex-lege*, independente da vontade das partes e não decorre de natureza contratual, a lei é que institui o tributo, em decorrência do princípio da legalidade. Em decorrência do princípio da legalidade, a lei tributária deve descrever todos os elementos da regra matriz tributária: aspecto material (hipótese de incidência), aspecto espacial, aspecto temporal (momento da ocorrência do fato gerador), aspecto pessoal (sujeitos ativo e passivo) e aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Remetemos aqui ao respeito do princípio da legalidade no direito tributário e da segurança jurídica, tratado acima, princípio expresso no artigo 5º na qual afirma que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”; o artigo 158, I estabelece que “é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” e o art. 146, III, alínea “a” dispõe que “cabe à lei complementar estabelecer, em relação aos impostos discriminados nesta constituição, a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

* Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada - significa que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa fazendária tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário, através do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte, não há discricionariedade. Nesse sentido é o que dispõe o art. 141 do CTN:

“O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.”

A Constituição Federal, ao discriminar as competências legislativas tributárias entre as pessoas políticas, traçou a regra matriz das espécies tributárias que os sujeitos ativos podem criar. Exemplificando, a Constituição ao definir, (art. 155, II), aos Estados e ao DF, a faculdade de instituir o ICMS, estabeleceu a hipótese de incidência, os sujeito ativo e passivo e a base de cálculo, o mesmo ocorre em relação às taxas (art. 145, II) e das contribuições de melhoria.

Para melhor compreensão quanto a regra matriz de incidência, reproduzimos (Carvalho, 1991:155) abaixo, modelo genérico, e como exemplo, a seguinte formulação jurídico-descritiva:

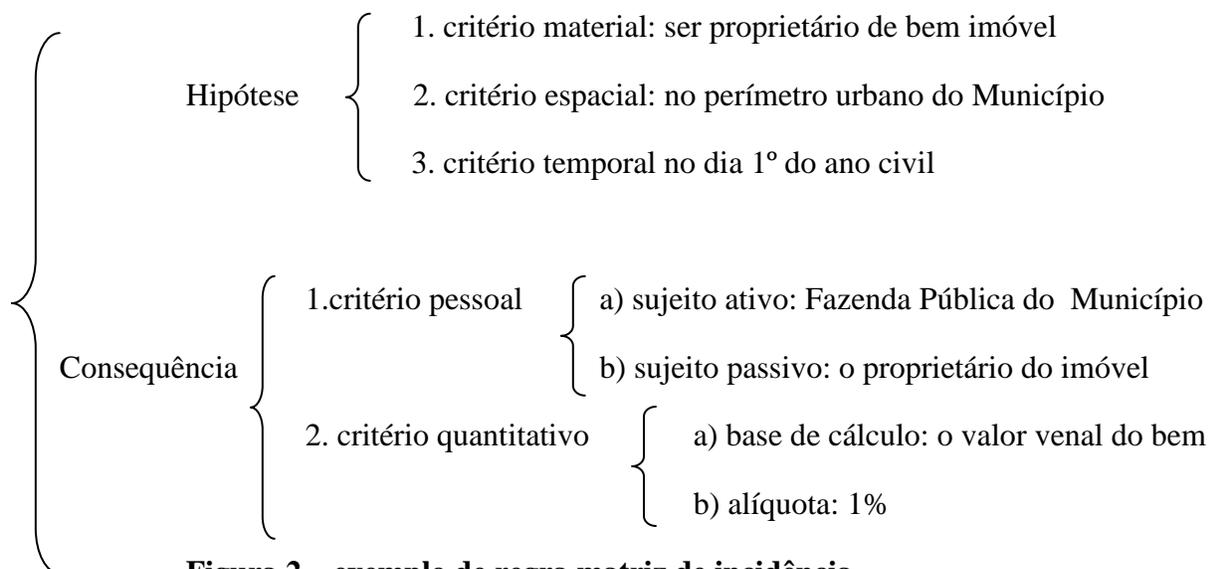


Figura 2 – exemplo de regra matriz de incidência

Percebemos que a regra matriz se aplica as espécies tributárias impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Quanto à instituição das contribuições: para a seguridade social, interventivas, e corporativas, previstas no art. 149 c/c art. 195, a Constituição não indicou a regra-matriz prevista para as espécies tributárias delineadas no art. 145, no entanto, definiu a finalidade de cada espécie de contribuição, bem como vinculou o produto da arrecadação. Segundo Carrazza (2000:3934-395) as contribuições não foram qualificadas, em nível constitucional, por suas regras matrizes, mas sim, por suas finalidades e ainda acrescenta que a regra matriz destas contribuições deve agregar a ideia de destinação, ressalta o autor que os ingressos oriundos da arrecadação destes tributos devem ser destinados ao custeio da atividade de competência federal.

Consequente, o Código Tributário Nacional, como legislação complementar da Constituição, especificando as “modalidades de extinção”, inclui nominalmente, no inciso V, do art. 156, a prescrição e decadência.

É oportuna uma digressão sobre o tema, colocado por (Carvalho, 1991:310):

“A decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perceber um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo. Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação, e perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção.”

Ruy Barbosa Nogueira a respeito da prescrição esclarece que é um prazo para o exercício do direito de ação. Nasce a partir do dia em que o direito foi apurado e oponível pode ser acionado, ressalvada a impossibilidade por fato próprio.

Decadência é a perda de um direito em consequência de seu titular não tê-lo exercido durante determinado período. O prazo corre sem solução de continuidade: inexistente interrupção ou suspensão. A decadência é o instituto que dá a causa a extinção da obrigação, visando a não permitir à Fazenda Pública que eternize o direito de constituir o crédito tributário. A prescrição admite a interrupção de seu prazo (art. 174, parágrafo único – que recomeça novamente) e a suspensão (art. 151 – que continua pelo tempo faltante).

O certo é que tais institutos referem-se ao **princípio da segurança jurídica**, assim, para que se tenha certeza do direito a segurança jurídica há que ter um termo certo, definido.

O Código Tributário Nacional cuida desses dois institutos nos artigos 173 e 174, *verbis*:

Art. 173. “O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Art. 174. “A ação para a cobrança de crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

Cronologicamente, primeiro temos a decadência, e depois a prescrição. Claro está que, se ocorrer a decadência, decaiu o próprio direito, pelo que não haverá de se falar em prescrição.

Como contar o prazo decadencial? É preciso verificar qual é a espécie do lançamento porque essas espécies é que dão relevância a contagem.

Há três modalidades de lançamento:

- (i) lançamento de ofício, “*ex officio*”,
- (ii) por declaração;
- (iii) por homologação.

O prazo que dispõe a Fazenda Pública para fazer o lançamento tributário, sob pena de decadência, é de cinco anos, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo esteja submetido.

Em relação aos tributos sujeitos ao lançamento “*ex officio*” ou por declaração, a regra é a do inciso I, do art. 173, do Código Tributário Nacional, ou seja, não importa o momento da ocorrência do fato, conta-se a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ex. IPTU.

Referente ao lançamento por homologação, quando a lei impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento independentemente de verificação prévia (art. 150, §4º) conta-se a partir do fato gerador. Ex. ICMS, IPI. Sublinha-se que as obrigações tributárias são contadas mês a mês e não dia a dia.

O prazo de cinco anos, findo o qual se opera a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, começa no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Esta é a regra geral, albergada pelo art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Assim, se já houve lançamento, e este foi considerado nulo por vício formal, tem a Fazenda um novo prazo de cinco anos, que começa na data em que tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anterior.

Consequente, se a anulação deveu-se ao vício substancial, certamente não se pode cogitar de novo lançamento, pois o desfazimento de crédito, neste caso, implica a inexistência da própria relação tributária material.

Em arremate, a contribuição previdenciária é tributo submetido a lançamento por homologação, devendo ser aplicado o art. 173 inc. I, do CTN, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça manifestado no Recurso Especial nº 1.090.021-PE , cuja ementa transcreve-se, *verbis*:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INCIDÊNCIA DO ART. 173, INC. I DO CTN. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI 8.21/91. SÚMULA VINCULANTE N.8 DO STF.

1. O Supremo Tribunal Federal, na Sessão Plenária de 12.06.2008, editou a Súmula Vinculante n. 8, publicada no DO de 20.6.2008, com este teor: “são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto – Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

2. Nos casos em que não tiver havido o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação é de se aplicar o art. 173, inc. I, do Código tributário Nacional (CTN). Isso porque a disciplina do art. 150, § 4º, do CTN estabelece a necessidade de antecipado do pagamento para fins de contagem do prazo decadencial. No REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Dje 18/9/2009, submetido ao colegiado pelo regime da Lei nº 11.672/08 (Lei dos Recursos Repetitivos), que introduziu o art. 543-C do CPC, reafirmou-se tal posicionamento.

3. Recurso especial não provido.”

3 – CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Na doutrina há muita controvérsia sobre a classificação dos tributos (espécies tributárias), mas o que importa é que as diversas espécies tributárias compõem o sistema Constitucional Tributário (Paulsen, Leandro, 1998:21). “As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, III); c.2 parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1 de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).”

A diferença entre os três primeiros tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria) é delineada pelo próprio texto constitucional (art. 145) que determina as situações fáticas que os caracteriza. Os impostos são tributos não vinculados que incidem nos serviços gerais prestados pelo Estado. As taxas recaem nos serviços públicos específicos e divisíveis que o Estado coloca à disposição dos contribuintes e as contribuições de melhoria estão relacionadas a obras públicas.

Geraldo Ataliba (1991) identifica dois gêneros de tributos: os vinculados a uma atuação estatal (taxas e contribuições) e os não vinculados a qualquer atuação estatal (impostos). A diferença entre as taxas e as contribuições está na hipótese de incidência. Na primeira a hipótese de incidência consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado, como é o caso do pedágio. Já a hipótese de incidência da contribuição é a atuação estatal indireta e mediatamente referida ao obrigado, como, por exemplo, a contribuição de melhoria. As contribuições de melhoria são contribuições especiais. Por exemplo, o Estado realiza uma obra pública, que faz desencadear a valorização imobiliária da região. Em consequência dessa valorização, o contribuinte é chamado a pagar a contribuição de melhoria.

Os empréstimos compulsórios e as demais contribuições são constitucionalmente identificados pelo fator finalidade e não a partir de fatos estabelecidos na regra matriz de incidência tributária. A contribuição, bem como os empréstimos compulsórios, é criada para financiar ou viabilizar a realização de uma finalidade. Mais especificamente, essas contribuições, disciplinadas no art. 149, são instituídas como instrumento de atuação da União em determinadas áreas, como a social, a econômica e a das categorias profissionais ou econômicas. Daí a criação das contribuições sociais, das de intervenção no domínio econômico e das corporativas.

A diferença entre as contribuições e os empréstimos compulsórios está na obrigatoriedade de devolução e na sua natureza eventual, como por exemplo, em situação de calamidade pública.

Coelho, Sacha Calmon Navarro, (2009: 398) ao perquirir a natureza jurídica do tributo afirma que o que realmente importa é indagar se o fato gerador implica ou não uma atuação estatal referida ao contribuinte, de modo pessoal, mediata ou imediatamente.

Reproduzimos a seguir o quadro didático (Coelho, 2009:412-413) que aponta o tributo como ente jurídico unitário e a sua divisão em espécies (impostos discriminados, impostos residuais, taxas de polícia e de serviços, empréstimos compulsórios, impostos extraordinário de guerra, contribuição pessoal de seguro social, “contribuições sociais”, “contribuição social residual”, contribuição de melhoria, contribuição previdenciária dos servidores públicos ativos e inativos, contribuição corporativa, contribuição de intervenção no domínio econômico, “contribuição de iluminação pública”, “Contribuições sociais” *lato sensu* (salário-educação, FGTS, sistema “S” etc.)

Tabela-Classificação de Tributos (Coelho, 2009:412)

Tributo	Causa	Fim	Atuação Estatal	Competência Impositiva
Impostos Discriminados	—	Orçamental e genérico (indeterminado mas determinável)	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva e privativa por ordem de governo (impostos federais, estaduais e municipais)
Impostos residuais	—	Idem	Idem	Exclusiva da União Federal (LC)

Taxas de polícia e de serviços	Atuação estatal (sobresforço ou em prol do obrigado)	Cobrir o custo da atividade estatal em prol do obrigado	Prestação de serviços públicos específicos e divisíveis e exercício do poder de polícia	Comum às três ordens de governo da federação
Empréstimos compulsórios	Guerra externa ou sua iminência e investimentos públicos relevantes	Financiar o esforço bélico e econômico	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva da União Federal, com promessa de devolução (clausulada)
Imposto extraordinário de guerra	Guerra externa ou sua iminência	Financiar o esforço bélico	Nenhuma relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva da União Federal
Contribuição pessoal do seguro social	Atender ao obrigado na doença, incapacidade laborativa e velhice	Financiar os gastos com a proteção do pagante	Benefícios (aposentadoria e pensão, específicos e pessoais, segundo cálculos atuariais em prol do obrigado)	Exclusiva da União Federal quanto aos segurados do regime geral
Tributo	Causa	Fim	Atuação Estatal	Competência Impositiva
“Contribuições sociais”	Prestações da seguridade social	Financiar o sistema de seguridade (saúde, assistência social e previdência)	Nenhum, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva da União Federal
“Contribuição social residual”	Idem	Idem	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva da União Federal (LC)
Contribuição de melhoria	Atuação estatal de que decorra valorização em imóvel particular	Financiar o custo da obra proporcionalmente	Obra pública referida ao obrigado	Comum às três ordens de governo da federação
Contribuição previdenciária dos servidores públicos ativos e inativos	Proteção dos servidores públicos ativos e inativos, no infortúnio, perda da	Financiar os sistemas de previdência e assistência aos servidores públicos	Prestações estatais específicas, retributivas e pessoais	Comum às três ordens de governo da federação

Contribuição corporativa	capacidade laborativa, aposentadoria e pensão Manutenção dos órgãos de representação das categorias econômicas	Financiar o funcionamento dos órgãos de representação	Atuações genéricas em prol das categorias econômicas	Exclusiva da União Federal
Contribuição de intervenção no domínio econômico	Intervenção saneadora ou diretora em setores econômicos carentes	Financiar para equilibrar o funcionamento do setor sob intervenção	Ações propositivas e específicas do Estado em prol do setor	Exclusiva da União Federal
“Contribuições de iluminação pública”	Manter às claras as vias e logradouros públicos	Financiar os municípios no seu mister de iluminar as cidades	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva dos Municípios
“Contribuições sociais” lato sensu (salário-educação, FGTS, sistema “S” etc.)	Prover indenizações e promover ações educativas em geral	Financiar as ações governamentais na área social em sentido lato	Nenhuma, relativamente à pessoa do obrigado	Exclusiva da União Federal

A tabela acima mostra as várias espécies tributárias apontando as causais e não causais, a finalidade pela qual foi criado, menciona aqueles vinculados a uma atuação estatal na qual qualifica como preponderante para identificar o fato gerador, e indica a competência impositiva de cada um deles, destacando que para os impostos residuais e “Contribuição social residual” só podem ser criados por meio de lei complementar.

Observa-se que em relação às espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria), o artigo 145, da Constituição, atribui competência a União, aos Estados e Municípios para instituí-las, já em relação aos empréstimos compulsórios e contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, os artigos 148 e 149 determinam que somente a União tem competência para a instituição.

Visto o panorama geral dos tributos (Coelho, 2009), o que nos permite identificar as espécies tributárias, passamos a seguir a transcrever (Carneiro, Daniel Zanetti Marques, 2010:36) por meio de esquema a classificação das contribuições sociais inseridas nos artigos 149, 149 A e 195, da Constituição, quais sejam:

- contribuições específicas para a seguridade social (art. 195);
- contribuições sociais gerais;
- contribuições interventivas (C.I.D.E.S.);
- contribuições corporativas (C.I.C.P.E.).

Assinala Carneiro, Daniel (2010) que as contribuições citadas nos artigos 149 e 195 subdividem-se em quatro subespécies, que são: contribuições sociais, interventivas, corporativas e de serviço de iluminação pública; esclarece que para as contribuições sociais ainda há duas ramificações que são aquelas consideradas gerais e outras destinadas à seguridade social na qual se destacam as contribuições previdenciárias *stricto sensu* (art. 195, I, a e II, da Constituição), cujo produto da arrecadação deverá custear única e exclusivamente os benefícios previdenciários pagos pelo RGPS, por força de expressa previsão no inciso XI, do artigo 167, do texto constitucional.

4 - CONCLUSÃO

A importância da classificação dos tributos é que cada espécie tributária corresponde a uma natureza jurídica distinta, ou em outras palavras a um regime jurídico específico. O artigo 145, da Constituição Federal de 1988 deve ser interpretado com reserva ao dispor que os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria, uma vez que ele não arrola todas as espécies tributárias, pois encontramos também nos artigos 148, 149 e 195, da Constituição.

As contribuições para a seguridade social afetadas a finalidades específicas e destinadas ao custeio da seguridade social merece tratamento especial e diferenciado pois, tem por objetivo atender as necessidades básicas do indivíduo definidas no artigo 6º, da Constituição Cidadã.

5 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Ed. RT, 1968.

ATALIBA, Geraldo. *A Contribuição Social Instituída pela Lei n. 7.689/88*. Revista do Advogado. n.3, 1990, pp.11-22.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 4ª edição. São Paulo: Ed. RT, 1991.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. *Custeio da Seguridade Social*. São Paulo: Atlas, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

VELLOSO, Min., em voto condutor no julgamento do REEx 138.284/CE.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

SILVA, José Afonso. *A dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1998*. Em Revista de Direito Administrativo, v.212, 1998, pp.89-94.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 2002.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação. Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: dialética, 2001.