

A DETERMINAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA ESPECÍFICA DOS TRIBUTOS: ANÁLISE CRÍTICA DO ARTIGO 4º DO CTN

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho(*)

Sumário: 1. Introdução - 2. As espécies tributárias no direito brasileiro - 2.1. Considerações gerais - 2.2. Os impostos - 2.3. As taxas - 2.4. A contribuição de melhoria - 2.5. Os empréstimos compulsórios - 2.6. As contribuições especiais - 3. Critérios para determinação da natureza jurídica específica do tributo - 3.1. Considerações gerais: o art. 4º do CTN; 3.2. Fato gerador - 3.3. Base de cálculo - 3.4. Destinação do produto da arrecadação - 4. Conclusões - Bibliografia.

1. Introdução

Tributo, conforme ressalta a doutrina, representa um gênero, o qual compreende várias espécies e subespécies, sob diferentes denominações, que se distinguem pela diversidade de regimes jurídicos atribuíveis a cada uma delas.

O art. 4º do Código Tributário Nacional, procurando estabelecer critérios para distinção entre as várias espécies tributárias existentes no direito brasileiro, assim dispõe: "Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação".

* Procurador do Estado do Amazonas. Professor de Direito Financeiro, Direito Tributário e Direito Econômico no CIESA, de Direito Tributário na Faculdade Martha Falcão (FMF) e de Direito Financeiro na UNIP. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).

O presente trabalho tem por objetivo identificar os critérios aptos para determinação da natureza jurídica específica dos tributos, isto é, para a caracterização de cada uma das espécies tributárias, distinguindo-as das demais.

2. As espécies tributárias no direito brasileiro

2.1. Considerações gerais

Para atender às necessidades públicas – assim consideradas as que são do interesse de todos os segmentos da Sociedade –, o Estado necessita de recursos financeiros que se destinam ao custeio de atividades gerais ou específicas por ele desenvolvidas: são as *receitas públicas*.

Dentre as receitas públicas destacam-se, pelo volume de recursos que representam para os cofres públicos, as *receitas tributárias*, assim consideradas as que são obtidas em decorrência da instituição e cobrança de *tributo*.

No direito positivo brasileiro, o tributo encontra sua definição no art. 3º do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25.10.1966), assim redigido: “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”¹.

A caracterização jurídica do tributo é importante por: (i) estabelecer as características comuns a todas as espécies tributárias; (ii) indicar as características diferenciadoras do tributo relativamente às demais espécies de receitas públicas. Com efeito, para reconhecer uma receita tributária, basta confrontar qualquer caso concreto com o conceito legal de tributo (art. 3º, CTN): se

¹ Outra definição legal de tributo encontra-se no art. 9º da Lei 4.320, de 17.03.1964, nestes termos: “Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades”.

a receita em questão se adequar ao citado conceito, ter-se-á tributo; caso contrário, tributo não será.

O conceito de “tributo”, embora designe uma espécie do gênero “receita pública”, é também ele mesmo um *conceito genérico*, no sentido de que o seu conteúdo compreende várias espécies e subespécies, que se distinguem pela diversidade de regimes jurídicos atribuíveis a cada uma delas.

Não há, todavia, na doutrina nacional consenso no que se refere ao problema do número das espécies tributárias existentes. Também não há entre os doutrinadores concordância total sobre a identificação de tais espécies, o que decorre, muitas vezes, de discordâncias terminológicas entre os autores, também acontecendo de, por vezes, estes mesmos doutrinadores englobarem em uma única espécie o que outros autores desdobram em várias categorias.

Apesar das divergências apontadas, é possível agrupar as classificações a respeito do tema em quatro correntes:

a) *classificação bipartida*, que admite apenas duas espécies tributárias: (i) impostos e (ii) taxas²;

² Nesse sentido: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 381. Para o autor citado, as demais exações de natureza tributária não constituem espécies autônomas, mas se subsumem, conforme o caso, aos conceitos de imposto ou taxa (Ob. cit. p. 381).

b) *classificação tripartida*, com a existência de três espécies tributárias: (i) impostos, (ii) taxas e (iii) contribuição de melhoria³; ou a variante: (i) impostos, (ii) taxas e (iii) contribuições (estas abrangendo a contribuição de melhoria e demais contribuições, estas últimas com as mais variadas denominações)⁴;

c) *classificação quadripartida*, aceitando a existência de quatro espécies tributárias: (i) impostos, (ii) taxas, (iii) contribuições de melhoria e (iv) contribuições (estas com as mais variadas denominações)⁵; ou a variante: (i) impostos, (ii) taxas, (iii) contribuições (estas abrangendo a contribuição de melhoria

³ Nesse sentido: SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. póstuma, São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 163; FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 77; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 26-36; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 585; ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 205 e 342; ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do montante do tributo: quantificação, fixação e avaliação*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995, p. 74 e 95-96; SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 684-685. Para a grande maioria dos autores citados, as demais exações de natureza tributária não constituem espécies autônomas, mas se subsumem, conforme o caso, aos conceitos de imposto, taxa ou contribuição de melhoria. Nem todos, contudo, pensam assim: é o caso, por exemplo, de Valdir de Oliveira Rocha, que leciona não possuírem natureza tributária os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais (denominação que emprega para designar as contribuições especiais) (Ob. cit. p. 74 e 95-96). Cite-se, ainda, a lição de José Afonso da Silva, que não reconhece a natureza tributária do empréstimo compulsório, pois o concebe como “uma forma de contrato de *empréstimo de direito público*” (grifos no original) (Ob. cit. p. 686).

⁴ Nesse sentido: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 124-125 e 183; MARTINS, Cláudio. *Compêndio de finanças públicas*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 81, 92-94 e 139.

⁵ Nesse sentido: GRAU, Eros Roberto. *Conceito de tributo e fontes do direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1975, p. 6 e 7.

e demais contribuições, estas últimas com as mais variadas denominações) e (iv) empréstimos compulsórios⁶;

d) *classificação quinquipartida*, que admite cinco espécies tributárias: (i) impostos, (ii) taxas, (iii) contribuição de melhoria, (iv) contribuições (estas com as mais variadas denominações) e (v) empréstimos compulsórios⁷.

Por ser o critério aparentemente adotado por nossa legislação tributária (art. 5º, CTN; art. 9º, Lei 4.320/64; art. 145,

⁶ Nesse sentido: TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 321. Sustenta o autor citado que as contribuições "referidas no art. 149, devem se amalgamar conceptualmente às contribuições de melhoria mencionadas no art. 145, III, subsumindo-se todas no conceito mais amplo de contribuições especiais" (Ob. cit. p. 321). Em posição isolada na doutrina, Luciano Amaro também adota classificação quadripartida, mas por englobar a contribuição de melhoria no conceito de taxas (*Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 81 e 83).

⁷ Nesse sentido: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 94-96; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 43; LEONETTI, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na Constituição de 1988*. Florianópolis: Diploma Legal, 2000, p. 30 e 32; MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 247-249; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 119 e 155; PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 22-28.

CF/1988⁸), goza do prestígio de grande parte da doutrina pátria a classificação tripartida dos tributos, em impostos, taxas e contribuição de melhoria, conforme a situação de fato prevista na norma para ensejar o nascimento da obrigação tributária correspondente.

Somos, todavia, partidários da *classificação quinquipartida* dos tributos, porquanto admitimos a existência de cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Os motivos que justificam nosso posicionamento serão expostos a seguir, quando analisarmos cada uma das espécies exacionais. Vejamos, separadamente, cada uma delas⁹.

⁸ A circunstância de as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios não figurarem no art. 145 da CF/1988 não serve como argumento para negar a natureza tributária de tais exações: a razão de tal omissão (proposital, diga-se de passagem) é o fato do referido dispositivo constitucional tratar dos tributos que podem ser instituídos por todas as pessoas políticas da Federação, o que não é o caso dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais, cuja competência é exclusiva da União (arts. 148 e 149, *caput*, CF/1988), ressalvadas, quanto às últimas, as contribuições para o custeio do sistema de previdência dos servidores dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 149, § 1º, CF/1988) e a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A, CF/1988 – artigo introduzido pela Emenda Constitucional n. 39, de 19.12.2002). Nesse sentido: ZAVARIZI, Índio Jorge; ROSA JÚNIOR, Hélio T. da. *Natureza jurídica das contribuições especiais*. In: BALTHAZAR, Ubaldo César; PALMEIRA, Marcos Rogério (coord.). *Temas de direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Índio Jorge Zavarizi*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001, p. 13.

⁹ Apesar de filiar-mo-nos à corrente que atribui natureza tributária às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios, impende destacarmos que, para efeito de classificação orçamentária, deverão ser observadas as disposições da Lei 4.320/64, que classifica as contribuições especiais como receitas correntes: *receita de contribuições* e os empréstimos compulsórios como receitas de capital: *operações de crédito*. Nesse sentido: PASCOAL, Valdecir Fernandes. *Direito financeiro e controle externo*. Rio de Janeiro: Impetus, 2002, p. 92.

2.2. Os impostos

O imposto, consoante a definição do art. 16 do Código Tributário Nacional (instituído pela Lei n. 5.172, de 25.10.1966), “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Tal conceito esclarece que o imposto é um tributo *não-vinculado*, tendo em vista que sua cobrança independe da existência de uma atividade estatal dirigida ao sujeito passivo. Aí reside o caráter *unilateral* do imposto, no sentido de ser uma prestação *não sinalagmática*¹⁰.

O fato gerador dos impostos não consiste numa atuação estatal específica, referida ao contribuinte, mas sim, numa situação de fato que se refere exclusivamente à pessoa do obrigado e à sua esfera de atividade, que se constitui em objeto da imposição, enquanto considerada manifestação direta ou indireta de certa capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF/1988)¹¹.

Nos impostos, a inexistência de uma atuação do Estado, referida ao contribuinte, impede que o fato tributado seja dimensionado mediante a mensuração da despesa a que o produto de sua arrecadação visa cobrir (o que se dá nos tributos vinculados, como a taxa e a contribuição de melhoria), motivo pelo qual determina a CF/1988 que as referidas espécies tributárias sejam graduadas segundo a capacidade dos contribuintes de concorrer com os gastos públicos (art. 145, § 1º)¹².

¹⁰ XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*. v. I. Lisboa: s/ed., 1974, p. 43.

¹¹ VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de derecho tributario*. 3. ed. Bogotá: Temis, 2001, p. 114; MICHELI, Gian Antonio. *Curso de direito tributário*. Trad. de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 75; ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 137; FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário*. 5. ed. Atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 118.

¹² MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 156.

2.3. As taxas

Diferentemente do que se dá em relação aos impostos, o direito positivo brasileiro não conceituou a espécie tributária denominada taxa.

Apesar de tal omissão, é possível formular-se uma definição para tal espécie tributária a partir do Texto Constitucional. Há, com efeito, na Carta de 1988, dispositivo que fornece os elementos necessários para tanto. Estamos nos referindo ao inciso II do art. 145 da Constituição Federal, assim redigido: “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”.

A taxa pode ser definida, pois, como o tributo que tem por fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de um serviço público específico e divisível.

Trata-se, como se vê, de um tributo *vinculado*, pois, diferentemente dos impostos, sua cobrança depende de uma atuação estatal referida ao contribuinte. É, mais precisamente, um tributo vinculado de *referibilidade direta* (ao obrigado), pois a sua hipótese de incidência é a própria atuação estatal (ato de polícia ou serviço público) direta e imediatamente referida ao obrigado¹³, e não um benefício que esta possa trazer ao administrado.

Sob o prisma do Direito Financeiro, a distinção entre taxa e imposto reside em que ambos são processos de repartição dos custos da atividade estatal entre os membros da coletividade, mas, enquanto o imposto opera a divisão dos encargos governamentais por grupos mais dilatados, que tenham capacidade econômica de pagá-lo, sem a mínima preocupação de que os indivíduos neles integrados sejam ou não beneficiados,

¹³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 156; DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 53.

a taxa, ao contrário, divide a despesa apenas entre os indivíduos componentes do grupo limitado dos beneficiários diretos da atividade estatal (quer usem efetivamente o serviço, quer tenham-no à sua disposição)¹⁴.

2.4. A contribuição de melhoria

Assim como as taxas, a contribuição de melhoria não encontra uma definição expressa no direito positivo brasileiro.

No entanto, alguns textos normativos podem ser utilizados como subsídios para a formulação de um conceito. Referimo-nos ao art. 145, III, da Constituição Federal, e ao art. 81 do Código Tributário Nacional, que se encontram assim redigidos:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

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

Após a leitura dos dispositivos transcritos, pode-se definir a contribuição de melhoria como o tributo que tem por fato gerador a construção de obra pública da qual decorra a

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 173.

valorização de imóvel particular¹⁵ ou, dito de outro modo, a valorização de imóvel particular em decorrência de obra pública.

Nota-se, pelo conceito formulado, que a contribuição de melhoria, da mesma forma que as taxas, é um *tributo vinculado*, sendo, pois, regida pelo princípio da *retributividade*, já que sua cobrança exige como pressuposto a realização de uma atividade estatal dirigida ao sujeito passivo – no caso, a construção de uma obra pública. Difere das taxas, no entanto, por ser um tributo vinculado de *referibilidade indireta* (ao obrigado), pois a sua hipótese de incidência não é a mera atuação estatal (no caso, a obra pública), e sim um benefício que esta possa trazer ao administrado (a valorização imobiliária)¹⁶.

A contribuição de melhoria, como a taxa, opera a divisão do custo da atividade estatal específica (construção da obra pública) apenas entre os indivíduos componentes do grupo

¹⁵ Somente a valorização de imóveis *de propriedade privada* enseja a cobrança de contribuição de melhoria (arts. 2º e 3º, § 3º, ambos do Decreto-Lei n. 195, de 27.02.1967).

¹⁶ Nesse sentido: DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 53; PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 27. Dissentindo da doutrina citada, Carlos Araújo Leonetti entende que “do ponto de vista teórico nada obsta que possa ser instituída e cobrada contribuição de melhoria sem que tenha havido necessariamente valorização dos imóveis lindeiros à obra”. O que é indispensável para o autor citado, “é que haja alguma melhoria (...), algum benefício palpável, ainda que não mensurável monetariamente, para os contribuintes da exação” (*A contribuição de melhoria na Constituição de 1988*. Florianópolis: Diploma Legal, 2000, p. 108). No mesmo diapasão é a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho: para o referido autor, a circunstância de o inciso III do art. 145 da Constituição de 1988 não ter mencionado a “valorização” significaria ter o Texto Constitucional optado pela “contribuição de melhoria tipo custo”, assim entendida a que leva em conta tão-somente o *valor* (custo total) da obra pública, tendo desaparecido, por conseguinte, a contribuição de melhoria recuperadora da “mais-valia imobiliária”, assim entendida a que toma em conta a valorização dos imóveis situados na área de influência da obra pública (*Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 412-413).

limitado dos beneficiários daquela atividade (proprietários de imóveis cuja valorização decorreu da obra pública)¹⁷. A referida exação, aliás, tem como limite total a despesa realizada (isto é, o custo da obra¹⁸) e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (art. 81, CTN).

2.5. Os empréstimos compulsórios

Os empréstimos compulsórios são tributos que podem ser instituídos pela União, mediante lei complementar, em caso de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I, CF/1988), ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 148, II, CF/1988), os quais serão suprimidos gradativamente quando cessadas as causas de sua criação, após o que deverão ser restituídos. Caracterizam-se os empréstimos compulsórios pela exigência

¹⁷ Nesse sentido é o disposto no § 2º do Decreto-Lei 195/1967: "A determinação da Contribuição de Melhoria far-se-á rateando, proporcionalmente, o custo parcial ou total das obras, entre todos os imóveis incluídos nas respectivas zonas de influência".

¹⁸ O art. 4º do Decreto-Lei 195/1967 explicita o que se deve entender como "custo da obra", esclarecendo que nele se computam "as despesas de estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento".

constitucional de previsão legal de devolução do montante do tributo ao contribuinte, ao fim de determinado período¹⁹.

Os empréstimos compulsórios devem ser considerados tributos por satisfazerem as cláusulas constantes da definição legal de tributo estampada no art. 3º do CTN²⁰. Sua denominação é, por esse motivo, até redundante, pois todo tributo é compulsório²¹.

Segundo Alfredo Augusto Becker, nenhuma influência exerce sobre a natureza jurídica do tributo, a circunstância de o mesmo ser ou não ser, mais tarde, devolvido ao contribuinte²².

¹⁹ MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 192. Na lição de Eurico Marcos Diniz de Santi, empréstimo compulsório tem natureza tributária, mas não é espécie tributária autônoma: para o autor citado, trata-se “de um imposto afetado, com previsão de devolução” (grifamos) (As classificações no sistema tributário brasileiro. In: *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 143). No mesmo sentido é o entender de Alfredo Augusto Becker, que assinala: “Na verdade, a natureza jurídica do ‘empréstimo compulsório’ é a de um genuíno imposto” (grifo no original) (*Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 394). Também Arnaldo Borges sustenta não configurar o empréstimo compulsório espécie tributária autônoma, mas entende que o referido tributo pode assumir a feição jurídica de imposto ou taxa (*Introdução ao direito tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1992, p. 39). No entender Paulo de Barros Carvalho, o empréstimo compulsório pode revestir qualquer das formas de imposto, taxa ou contribuição de melhoria (*Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 27). Para Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior, os empréstimos compulsórios “não podem se posicionar como contribuições de melhoria em razão das atipidades dessa espécie tributária” (*Manual de direito financeiro e direito tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 343).

²⁰ Ademais, o fato do CTN regular o empréstimo compulsório (art. 15) confirma a sua natureza tributária, pois, como ressalta Aliomar Baleeiro, o “que não é tributo constitui excrescência num código tributário” (*Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 114).

²¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 142.

²² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 287-288.

Tal assertiva é verdadeira no que tange à natureza jurídica do tributo *enquanto gênero* (natureza jurídica genérica do tributo): a circunstância do empréstimo compulsório ser restituível não retira dele a condição de tributo, até porque tal aspecto não foi considerado na conceituação legal de tributo (art. 3º, CTN)²³. Por outro lado, como adiante veremos (item 3.4), a circunstância de o tributo ser ou não ser devolvido ao contribuinte é relevante para a determinação de sua *natureza jurídica específica*. Nesse sentido é a lição de Eurico Marcos Diniz de Santi, que assinala: “Se de um lado é útil para a classificação das espécies tributárias, de outro é de todo irrelevante a destinação legal ou financeira ao qualificar-se uma prestação como *tributo*” (grifo no original)²⁴.

A aplicação dos recursos provenientes da cobrança de empréstimos compulsórios é vinculada à despesa extraordinária que fundamentou sua instituição, consoante determina o parágrafo único do art. 148 da CF/1988.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 27; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 24. Enfatiza, a respeito, Alfredo Augusto Becker: “O fato de o Estado devolver ao contribuinte em dinheiro (ou em títulos) o valor do tributo (com ou sem ‘juros’) não desqualifica a sua natureza jurídica de tributo, porque a *destinação* (indeterminada ou determinada) não altera a sua natureza jurídica que continuará sendo a de tributo” (grifo no original) (*Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 394). Em sentido contrário é o entender de Eros Roberto Grau, que, analisando a questão na vigência de Constituição anterior, assevera: “Nem todos os recebimentos em dinheiro procedidos pelo estado correspondem à receita pública, alguns deles sendo portanto compreendidos como *movimentos de fundos ou de caixa*. Não há como, pois, entender os empréstimos compulsórios como *tributo restituível*: o simples fato de um recebimento do Estado ser restituível implica que não possa ser definido com receita e, conseqüentemente, como tributo” (grifos no original) (*Conceito de tributo e fontes do direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1975, p. 20).

²⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 143.

A lei complementar que instituir o empréstimo compulsório deve fixar obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate (art. 15, parágrafo único, CTN)²⁵.

2.6. As contribuições especiais

Além da contribuição de melhoria, a Constituição Federal prevê outras modalidades de contribuições, que estão indicadas no *caput* do art. 149, assim redigido: “Art. 149. Compete exclusivamente à 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 nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo o previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

As contribuições previstas no art. 149 da CF/1988 – que recebem da doutrina as mais variadas denominações, mas que serão aqui designadas de *contribuições especiais* – possuem, inegavelmente, natureza tributária, já que se enquadram perfeitamente no conceito legal de tributo (art. 3º, CTN). Ademais, o próprio Texto Constitucional reforça tal entendimento ao impor que tais contribuições observem o disposto nos arts. 146, III (que exige a edição de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária), e 150, I (que consagra o princípio da legalidade tributária)²⁶ e III (que, em suas três alíneas, indica, sucessivamente, os princípios da irretroatividade da lei tributária, da anterioridade tributária e da

²⁵ Como nota Werner Nabiça Coelho, “a necessidade de restituição está inserta na idéia de empréstimo; entretanto, será na própria lei complementar que tais condições serão previstas” (Classificação dos tipos tributários. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 54, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, janeiro-fevereiro/2004, p. 105).

²⁶ CF/1988, art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I- exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

anterioridade nonagesimal tributária²⁷) da CF/1988²⁸. Ora, se tais contribuições estão subordinadas ao regime jurídico próprio dos tributos, é porque, evidentemente, de tributo se trata²⁹.

²⁷ CF/1988, art. 150: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b". A alínea c do inciso III do art. 150 da CF/1988 foi acrescentada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003.

²⁸ No entender de Marco Aurélio Greco, não há, no art. 149 da CF/1988, determinação de que as contribuições (sejam sociais ou as demais de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais) sejam tributos. No entender do autor, se fossem tributos, o artigo excepcionaria os princípios tributários que não lhes fossem aplicáveis, ao invés de estabelecer que se aplicam a elas apenas alguns dos princípios tributários. Leciona, a respeito, o autor citado: "se o artigo 149 determina seja aplicada a disciplina típica do Direito Tributário, (...) é porque elas *não estão* dentro do âmbito tributário. Não pertencem a este gênero. Se estivessem, não precisaria mandar observar tais ou quais regras e critérios; se a intenção fosse dar-lhes a natureza tributária, bastaria incluir um item IV ao artigo 145 e toda a sistemática e regime tributário seriam automaticamente de observância obrigatória. Ou então, bastaria determinar a aplicação integral do regime tributário e prever as exceções que julgasse pertinentes, como faz com os impostos; e não escolher apenas alguns dispositivos constitucionais" (grifos no original) (*Contribuições (uma figura "sui generis")*). São Paulo: Dialética, 2000, p. 80-81).

²⁹ Nesse sentido: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 531; BOTTALLO, Eduardo. Breves considerações sobre a natureza das contribuições sociais e algumas de suas decorrências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições sociais: questões polêmicas*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 12. Ressalte-se que utilizamos o argumento do regime jurídico tributário apenas como *reforço* de nossa conclusão. Na verdade, insistimos, a qualidade de ser tributo decorre da subsunção ao conceito legal de tributo (art. 3º, CTN) e não do regime jurídico aplicável. Dito de outro modo, o regime jurídico tributário é *efeito*, não *causa* de um determinado instituto pertencer à categoria dos tributos. Nesse sentido: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 144-145.

O traço peculiar das contribuições especiais (que abrangem as sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse de categoria profissional ou econômica) é a vinculação da respectiva receita a finalidades pré-determinadas, ou seja, a circunstância do produto de sua arrecadação ser destinado, por lei, para emprego em fins específicos e não para qualquer objetivo³⁰. É o caso, por exemplo, das contribuições a que se refere o art. 195 da CF/1988, cobradas de empregados e

³⁰ Nesse sentido: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 96; MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 247; BOTTALLO, Eduardo. Breves considerações sobre a natureza das contribuições sociais e algumas de suas decorrências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições sociais: questões polêmicas*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 13. No entender de Ruy Barbosa Nogueira, as "contribuições parafiscais" (denominação que utiliza para designar as contribuições do art. 149 da CF/1988) são tributos, mas não constituem espécie tributária autônoma: "Como a natureza específica de cada tributo é determinada pelo *fato gerador* da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), é o exame do fato gerador de cada espécie de contribuição que poderá demonstrar, em cada caso, se se trata de um imposto, de uma taxa ou de consorciação destas duas categorias" (grifo no original) (*Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 177-178). No mesmo sentido: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 64; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 36; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 533; BORGES, Arnaldo. *Introdução ao direito tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1992, p. 39. Na lição de Yoshiaki Ichihara, as contribuições especiais, segundo a materialidade de seu fato gerador, podem enquadrar-se, ainda, como *contribuição de melhoria* (*Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 84), hipótese que é rejeitada por Paulo de Barros Carvalho, "posto que esta espécie foi concebida em termos de estreito relacionamento com a valorização do imóvel, traço que não só prejudica como até impede seu aproveitamento como forma de exigência e cobrança das contribuições sociais" (Ob. cit. p. 36). No mesmo sentido, rejeitando a possibilidade das contribuições a que se refere o art. 149 da CF/1988 revestirem a natureza de contribuição de melhoria: CARRAZZA, Roque Antonio. Ob. cit. p. 534; ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 343.

empregadores com o fim específico de financiar as despesas da seguridade social.

Na lição de Alfredo Augusto Becker, nenhuma influência exerce sobre a natureza jurídica do tributo, a circunstância de o mesmo ter uma destinação determinada³¹. Tal assertiva se mostra verdadeira no que tange à natureza jurídica do tributo *enquanto gênero* (natureza jurídica genérica do tributo): a circunstância do produto da arrecadação das contribuições especiais possuir destinação específica não retira delas a condição de tributo, até porque tal aspecto não foi considerado na conceituação legal do instituto (art. 3º, CTN)³². Por outro lado, como adiante veremos (item 3.4), a circunstância de o tributo ter uma destinação determinada (ou não) é relevante para a definição de sua *natureza jurídica específica*, a despeito do que dispõe o inciso II do art. 4º do CTN³³.

³¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 287-288.

³² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 143. No mesmo sentido é a lição de Eduardo Bottallo, que assinala: "Temos, em suma, nas contribuições, espécies dotadas de característica própria (vinculação do produto da arrecadação a finalidades pré-determinadas), o que, em certa medida, as peculiariza, sem, entretanto, comprometer a *natureza tributária* de que inegavelmente se revestem em face do ordenamento jurídico-positivo" (grifo no original) (Breves considerações sobre a natureza das contribuições sociais e algumas de suas decorrências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições sociais: questões polêmicas*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 13).

³³ CTN, art. 4º: "A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: (...) II - a destinação legal do produto da sua arrecadação".

3. Critérios para determinação da natureza jurídica específica do tributo

3.1. Considerações gerais: o art. 4º do CTN

Como visto anteriormente (item 2.1), para reconhecer se uma determinada receita pública possui natureza tributária, basta confrontá-la com o conceito legal de tributo (art. 3º, CTN). Se, feito tal confronto, a receita analisada se adequar ao conceito em questão, ter-se-á tributo; caso contrário, não se tratará de receita tributária, escapando, por conseguinte, ao regime jurídico próprio de tal espécie de exação.

Não basta, todavia, ao aplicador do direito identificar se o caso é ou não de receita tributária, mas, também, de que *espécie tributária* se trata. Cuida-se de identificar, em outras palavras, a *natureza jurídica específica* do tributo, sendo que o CTN fornece, em seu art. 4º, alguns critérios para a determinação de tal natureza. O referido dispositivo assim encontra-se redigido: “Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação”.

Percebe-se pela redação do texto normativo transcrito, que o mesmo indica um único fator como determinante da natureza jurídica específica do tributo³⁴: o *fato gerador* do mesmo. Bastaria, pois, que o art. 4º do CTN veiculasse tal informação: se, como reza, é apenas o fato gerador do tributo que permite identificar a espécie tributária que se trate, tudo o mais se apresenta irrelevante para qualificá-la.

Todavia, para deixar clara sua idéia, o legislador estatuiu, ainda, serem irrelevantes para a definição da natureza jurídica específica do tributo: a) a denominação e outras características

³⁴ Para a determinação da *natureza jurídica genérica do tributo*, isto é, para reconhecer-se se uma receita possui natureza tributária, o dispositivo a ser considerado é o art. 3º do CTN.

formais adotadas pela lei; b) a destinação legal do produto da arrecadação do tributo.

Quanto ao *nomen juris* do tributo, é evidente sua irrelevância para a determinação da natureza jurídica específica do tributo, pois, como ressalta Aliomar Baleeiro, não poderia ter efetividade nem sobrevivência o sistema tributário nacional instituído pela Constituição, “se fosse lícito ao legislador ordinário iludi-lo, pela troca dos nomes de cada tributo, para invasão do campo tributário reservado a competência diversa”³⁵. Assim, a circunstância de um tributo receber do legislador determinada designação nada significa, já que, nos termos do inciso I do art. 4º do CTN, é irrelevante a impropriedade técnica do *nomen juris* eventualmente adotado³⁶.

Feitas tais considerações, passa-se, nas linhas seguintes, a examinar os critérios que, efetivamente, interessam ao aplicador do direito para fins de determinação da natureza jurídica específica dos tributos.

3.2. Fato gerador

Consoante dispõe o *caput* do art. 4º do CTN, é o fato gerador do tributo o único elemento que importa para o fim de definição da natureza jurídica específica do tributo.

Tal assertiva será correta *se for considerado igualmente correto o disposto no art. 5º do CTN*, segundo o qual os tributos são, apenas, impostos, taxas e contribuição de melhoria. Com efeito, para distinguir cada uma das referidas espécies de tributos das demais, é o fato gerador o elemento diferenciador: se o tributo analisado tiver por fato gerador uma situação de fato que se refira

³⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 63.

³⁶ A denominação é irrelevante até mesmo no processo de determinação da *natureza jurídica genérica do tributo*, isto é, para reconhecer-se se uma dada receita pública possui natureza tributária. O fato de uma lei designar de “preço público” (ou “tarifa”) o que, em verdade, configura taxa, não tem o condão de modificar a natureza da receita em questão, com o que, se fosse juridicamente possível tal alteração, escaparia a exação das limitações constitucionais impostas ao poder de tributar.

exclusivamente à pessoa do obrigado e à sua esfera de atividade, independentemente de qualquer atividade estatal específica referida ao contribuinte, ter-se-á *imposto* (art. 16, CTN); se o tributo em questão tiver por fato gerador o exercício do poder de polícia ou a prestação ou disponibilidade de um determinado serviço público específico e divisível, ter-se-á *taxa* (art. 145, II, CF/1988; art. 77, CTN); se o tributo tiver por fato gerador a valorização de imóvel particular em decorrência da construção de determinada obra pública, ter-se-á *contribuição de melhoria* (art. 145, II, CF/1988; art. 81, CTN).

Ocorre que, como visto, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria não são as únicas espécies tributárias existentes no direito brasileiro, que também confere natureza tributária aos *empréstimos compulsórios* (art. 148, CF/1988) e às *contribuições especiais* (art. 149, CF/1988). Para a determinação da natureza jurídica específica de tais tributos, o fato gerador não é critério eficaz, já que tais espécies tributárias não se distinguem das demais pelo respectivo fato gerador, que, aliás, sequer é mencionado no Texto Constitucional. Para identificar tais espécies de tributos, o elemento determinante é, a despeito do que dispõe o inciso II do art. 4º do CTN, a destinação do produto de sua arrecadação. Antes, contudo, que se analise tal assertiva – a de que a destinação do produto da arrecadação não é irrelevante para a qualificação da natureza jurídica específica de certos tributos (notadamente, dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais) –, analisar-se-á, no item seguinte, se a base de cálculo do tributo é, assim como seu fato gerador, elemento importante para a determinação de sua natureza jurídica específica.

3.3. Base de cálculo

A expressão “base de cálculo”, no direito positivo brasileiro, designa a importância (grandeza) sobre a qual se aplica a alíquota, para a determinação do valor do tributo³⁷. Apresenta-se, pois, a base de cálculo como o critério escolhido pelo legislador para quantificar, isto é, dimensionar monetariamente, o fato gerador do tributo. No dizer de Amílcar Falcão, a base de cálculo afigura-se como “verdadeira e autêntica expressão econômica” do fato gerador do tributo³⁸.

A base de cálculo, no entanto, não tem como única função servir de elemento para a quantificação da prestação tributária do sujeito passivo (devida desde o momento em que ocorre o fato gerador), servindo, também, para *afirmar, infirmar* ou *confirmar* a natureza jurídica específica do tributo que será exigido do contribuinte³⁹. Isto porque, sendo a base de cálculo a dimensão da materialidade do tributo, necessita ter congruência, isto é, precisa harmonizar-se com a situação descrita na norma jurídica tributária como apta a desencadear o dever tributário, sob pena de desvirtuamento de sua própria hipótese de incidência (e, pois, da natureza jurídica específica do tributo)⁴⁰. Assim, em razão da necessária correlação entre os termos do binômio fato gerador/base de cálculo, esta última não apenas irá medir as proporções

³⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Base de cálculo*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1991, p. 212. No mesmo sentido: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do montante do tributo: quantificação, fixação e avaliação*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995, p. 103.

³⁸ FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 78.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 323; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 237, nt. de rodapé n. 18.

⁴⁰ FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 79; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 237, nt. de rodapé n. 18; TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de direito tributário*. Florianópolis: Momento Atual, 2003, p. 61-62.

reais do primeiro (*função mensuradora*), servindo para compor a específica determinação da dívida (*função objetiva*), mas também, quando posta em comparação com o fato gerador, servirá para afirmar, infirmar ou confirmar a natureza jurídica específica do tributo (*função comparativa*)⁴¹.

Com efeito, apesar de o art. 4º do CTN estatuir que é o fato gerador o único critério apto a definir a natureza jurídica específica de um tributo, a própria Constituição Federal reconhece que também a base de cálculo possui tal função, ao vedar às taxas possuírem “base de cálculo própria de impostos” (art. 145, § 2º)⁴². Ora, sendo a taxa um tributo vinculado (já que seu fato gerador é uma atuação estatal) e sendo a base de cálculo a dimensão da materialidade do tributo, não pode tal espécie tributária ter por base de cálculo algum dado que se refira exclusivamente à pessoa do obrigado e à sua esfera de atividade, independentemente de qualquer atividade estatal específica referida ao contribuinte, pois, neste caso, ter-se-ia *imposto*.

Outro dispositivo no qual a vigente Constituição reconhece a função comparativa da base de cálculo – isto é, da função de afirmar, infirmar ou confirmar a natureza jurídica específica do tributo – é o art. 154, I, assim redigido: “Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;” (...) (grifamos).

Como se vê, o Texto Constitucional reconhece, no dispositivo supra, a competência tributária residual da União, que pode instituir outros impostos além daqueles compreendidos em sua competência privativa (art. 153, CF/1988). O referido

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 328. Em idêntico sentido: BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 115-116.

⁴² Norma semelhante consta do parágrafo único do art. 77 do CTN, com a seguinte redação: “A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas”.

dispositivo, ao proibir que tais impostos “novos” tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos demais impostos já expressamente previstos na própria Constituição, reconheceu que se o fato gerador do “imposto residual” for diferente daqueles indicados no Texto Constitucional para os demais impostos, mas sua *base de cálculo for idêntica* a de qualquer um destes, não ter-se-á “imposto novo”, “residual”, mas criação de imposto já existente, configurando bitributação ou “*bis in idem*”, conforme o caso⁴³.

Percebe-se, por todo do exposto, que a base de cálculo tem, de fato, a função de afirmar, infirmar ou confirmar a natureza jurídica específica do tributo. Tal é a relevância de tal função que, como visto, havendo incongruência entre os termos do binômio fato gerador/base de cálculo, *esta última é que deverá prevalecer*. Neste caso, o fato gerador descrito na norma jurídica tributária será substituído pelo que percebemos estar sendo medido através da base de cálculo⁴⁴.

⁴³ *Bitributação* ocorre quando dois ou mais entes políticos instituem tributos sobre o mesmo fato gerador. “*Bis in idem*” se dá quando o mesmo ente institui mais de um tributo sobre o mesmo fato gerador.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 327. Em idêntico sentido: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 98; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Base de cálculo*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Resenha Tributária / Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1991, p. 214. Em sentido contrário é o entender de José Marcos Domingues de Oliveira, que sustenta a preponderância do fato gerador sobre a base de cálculo, como elemento determinante da natureza jurídica específica dos tributos: “Não há dúvida de que a base de cálculo deve ser a expressão econômica do fato gerador, mas ela só se legitimará se for logicamente consistente com ele. Por isso a Constituição designa os tributos pelos seus fatos geradores, não pelas respectivas bases de cálculo, a par de utilizá-los para distribuir as competências tributárias privativas. O valor maior entre ambos há de ser o fato gerador, pois, ademais, ele é que dá nascimento à obrigação tributária” (grifos no original) (Contribuição provisória sobre movimentação financeira – capacidade contributiva e outros questionamentos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições sociais: problemas jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF)*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 165).

3.4. Destinação do produto da arrecadação

O inciso II do art. 4º do CTN, como visto, assevera categoricamente ser irrelevante para a determinação da natureza jurídica específica do tributo “a destinação legal do produto da sua arrecadação”.

Tal disposição recebe a aprovação de Geraldo Ataliba, que entende nenhuma influência exercer na configuração jurídica do tributo o que o Estado vai fazer do dinheiro levantado⁴⁵.

No mesmo sentido é a lição de Alfredo Augusto Becker, que destacava não ser, sequer, objeto do Direito Tributário o estudo de tal questão. São suas as seguintes palavras: “Nenhuma influência exerce sobre a natureza jurídica do tributo, a circunstância de o tributo ter uma destinação determinada ou indeterminada; ser ou não ser, mais tarde, devolvido ao próprio e mesmo contribuinte em dinheiro, em títulos ou em serviços (...). O tributo é o objeto da *prestação* jurídica. Uma vez efetuada a prestação, a relação jurídico-tributária se *extingue*. O que acontece depois com o bem que dava consistência material ao tributo acontece em momento *posterior* e em *outra* relação jurídica, esta última de natureza *administrativa*. A regra jurídica que disciplinar a destinação e utilização de tributo é regra jurídica de natureza *administrativa*” (grifos no original)⁴⁶.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. v. 2. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 101.

⁴⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 287-288. No mesmo sentido é o entendimento de Heron Arzua, que, analisando a sistemática constitucional anterior, leciona: “A vinculação das tarefas a qualquer fatia da atividade humana não tem o condão de definir-lhes a espécie tributária. Isto porque o custeio dessas tarefas não se comunica com o problema da obtenção dos recursos necessários ao desempenho dos fins visados pelo Estado” (*Contribuição ao estudo dos tributos parafiscais: o tributo previdenciário rural*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 16).

⁴⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. póstuma, São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 41; ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 18.

O argumento de Becker merece ser analisado. É que apesar de o Direito Tributário regular o campo da atividade financeira do Estado relativo às receitas provenientes dos tributos (receitas tributárias), o referido ramo do Direito cuida apenas do aspecto da *obtenção* das mencionadas receitas, abrangendo, portanto, a atividade principal do Estado na matéria, que é referente à cobrança (*instituição e arrecadação*) de tributos, incluída também a atividade acessória ou complementar, que é aquela referente às medidas destinadas a garantir aquela cobrança, ou seja, à *fiscalização* dos tributos⁴⁷, ao passo que o campo da *destinação* das receitas tributárias é normatizado pelo Direito Financeiro⁴⁸. Como frisa Paulo de Barros Carvalho, o Direito Tributário “não se ocupa de momentos ulteriores à extinção do liame fiscal”⁴⁹.

Ressalte-se que a norma do inciso II do art. 4º do CTN (segundo a qual a destinação do produto da arrecadação do tributo é irrelevante para a determinação de sua natureza jurídica específica) somente faz sentido no universo vislumbrado pelo CTN, no qual somente existiriam as três espécies tributárias mencionadas em seu art. 5º: *impostos, taxas e contribuição de melhoria*⁵⁰. De fato, quanto a tais categorias, o fato gerador (e sua correspondente base de cálculo) é suficiente para distingui-las umas das outras.

Ocorre que, como visto, o direito brasileiro também confere natureza tributária aos *empréstimos compulsórios* (art. 148, CF/1988) e às *contribuições especiais* (art. 149, CF/1988), sendo que, para a determinação da natureza jurídica específica de tais tributos, o fato gerador não se mostra critério eficaz, já que tais espécies tributárias não se distinguem das demais pelos

⁴⁷ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 16.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 30-31.

⁵⁰ PINTO, Flávia Sousa Dantas. Regra-matriz das contribuições: uma proposta. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André (coord.) *Elementos atuais de direito tributário: estudos e conferências*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 216-217.

respectivos fatos geradores, que, aliás, sequer são mencionados no Texto Constitucional⁵¹.

Assim, apesar da destinação do produto da arrecadação das receitas tributárias não ser matéria de Direito Tributário, mas de Direito Financeiro⁵², tal elemento será determinante para identificar certas espécies de tributos, a despeito do que dispõe o inciso II do art. 4º do CTN⁵³. Cabem, neste passo, as palavras de Eduardo Marcial Ferreira Jardim, que leciona: “Cumpre frisar, em alto e bom som, que a destinação do produto da arrecadação é relevante para determinar a espécie tributária, desde que contemplada no regime jurídico tributário, a exemplo do quanto ocorre na messe do empréstimo compulsório e das contribuições sociais, interventivas e corporativas. O que não é relevante para o regime jurídico tributário é a destinação atribuída às receitas tributárias na órbita do direito financeiro” (grifamos)⁵⁴.

Relativamente à aplicação do produto da arrecadação do tributo, o autor referido distingue entre a *destinação legal* (é a esta que se refere o art. 4º, II, CTN) e a *destinação efetiva* (ou *destinação financeira*): a primeira é relevante para determinar a espécie tributária quanto aos chamados “tributos finalísticos” (empréstimo compulsório e contribuições especiais), ao passo que a última não afetaria a natureza jurídica específica do tributo. No mesmo sentido é a percepção de Eurico Marcos Diniz de Santi, que assinala: “É inadmissível confundir *destinação legal* com *destinação financeira*, deveras esta é eficácia jurídica daquela e,

⁵¹ É por esta razão que preferimos não enquadrar as referidas espécies exacionais na classificação doutrinária que divide os tributos em vinculados e não-vinculados, porquanto entendemos que o fato gerador das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios *pode ou não estar vinculado a alguma atividade estatal*.

⁵² Não é por outra razão que a doutrina pátria leciona pertencer o tema da “repartição das receitas tributárias” (arts. 157 a 162, CF/1988) ao campo de especulação do Direito Financeiro.

⁵³ MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 217-225.

⁵⁴ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 96.

portanto, totalmente irrelevante no esboço da tipologia tributária” (grifos no original)⁵⁵.

Quanto à *destinação efetiva* do produto da arrecadação (não quanto à *destinação legal*), é pertinente a lição de Alfredo Augusto Becker, anteriormente referida: o que acontecer depois do pagamento com o bem que dava consistência material ao tributo acontece em momento posterior à extinção da obrigação e, pois, não interessa ao Direito Tributário, mas ao Direito Financeiro. Transcreve-se, a respeito, exemplo fornecido por Eduardo Marcial Ferreira Jardim: “a CPMF exemplifica o alegado, tanto que o regime jurídico configurador de contribuição encontra lastro no art. 149 do Texto Excelso, vale dizer, *trata-se da tributação de uma dada conduta com receitas afetadas, na estrita observância ao regime jurídico tributário imerso no aludido comando constitucional*. Por outro lado, *a efetiva aplicação dos recursos arrecadados na área da saúde é matéria de direito financeiro* e, por isso mesmo, depara-se irrelevante para o regime tributário, tanto que na hipótese de o governo federal atribuir destinação diversa às receitas respectivas, ainda assim, o referido tributo não perderia a natureza de contribuição social” (grifamos)⁵⁶.

Procurando estabelecer a distinção entre a *destinação legal* e a *destinação efetiva* do produto da arrecadação dos tributos, Flávia Sousa Dantas Pinto leciona: “ao falarmos em vinculação da destinação, há que se distinguir entre a *vinculação normativa* e a *destinação efetiva* da quantia arrecadada aos fins que justificaram a criação da exação. No primeiro caso (vinculação normativa), o que se observa é se a norma que veicula uma determinada contribuição prevê tal finalidade, sob pena de, em havendo tal omissão, ser a referida norma considerada inválida. Por sua vez, a destinação efetiva do *quantum* arrecadado ao arrepio do que fora previsto no plano normativo é análise fática da atuação do

⁵⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, nt. de rodapé n. 51, p. 138.

⁵⁶ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 97.

Poder Público, de modo que o desvio da quantia arrecadada a título de contribuição para finalidade outra, diversa das que foi prevista constitucional e legalmente, implica sanções administrativas para o gestor da coisa pública, mas jamais, a invalidade da norma jurídica, a qual, para todos os fins de direito, foi concebida em estrita conformidade material e formal para com a Carta Magna” (grifamos)⁵⁷.

A natureza jurídica específica do tributo, portanto, se define através do exame de sua materialidade (*fato gerador*) e respectiva dimensão (*base de cálculo*), numa adequada correlação lógica, sendo relevante o exame da *destinação legal* (não da destinação efetiva) do produto da arrecadação no caso dos *empréstimos compulsórios* e das *contribuições especiais*⁵⁸. O inciso II do

⁵⁷ PINTO, Flávia Sousa Dantas. Regra-matriz das contribuições: uma proposta. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André (coord.) *Elementos atuais de direito tributário: estudos e conferências*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 222. No mesmo sentido: MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 36.

⁵⁸ Em sentido contrário é o entender de Fernando José Dutra Martuscelli, que, procurando justificar o inciso II do art. 4º do CTN, assevera: “Os elementos distintivos de um ente tributário qualquer serão sempre a base de cálculo e o critério material da hipótese de incidência. Assim, tanto os empréstimos compulsórios como as contribuições parafiscais teriam de ser, em tese, imposto, taxa ou contribuição de melhoria” (*Elementos de direito tributário*. Campinas, SP: Mizuno, 2000, p. 64).

art. 4º do CTN, pelo exposto, continua vigente e eficaz apenas quanto aos impostos, taxas e contribuição de melhoria⁵⁹.

4. Conclusões

Diante do exposto, podemos concluir que:

a) a caracterização jurídica do tributo (art. 9º, Lei 4.320/64; art. 3º, CTN) é importante por: (i) estabelecer as características comuns a todas as espécies tributárias; (ii) indicar as características diferenciadoras do tributo relativamente às demais espécies de receitas públicas;

b) o conceito de “tributo”, embora designe uma espécie do gênero “receita pública”, é também ele mesmo um *conceito genérico*, no sentido de que o seu conteúdo compreende várias espécies, a saber: (i) impostos (art. 145, I, CF/1988; art. 16, CTN); (ii) taxas (art. 145, II, CF/1988; arts. 77 a 80, CTN); (iii) contribuição de melhoria (art. 145, III, CF/1988; arts. 81 e 82, CTN); (iv) empréstimos compulsórios (art. 148, CF/1988; art. 15, CTN); (v) contribuições especiais, as quais, por sua vez, subdividem-se em sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categoria profissional ou econômica (art. 149, *caput*, CF/1988);

⁵⁹ Nesse sentido: TAVARES, Alexandre Macedo. *Fundamentos de direito tributário*. Florianópolis: Momento Atual, 2003, p. 66; COELHO, Werner Nabiça. Classificação dos tipos tributários. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 54, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, janeiro-fevereiro/2004, p. 107; PINTO, Flávia Sousa Dantas. Regra-matriz das contribuições: uma proposta. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André (coord.) *Elementos atuais de direito tributário: estudos e conferências*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 217. No entender de Fernando Facury Scaff, o art. 4º, II, do CTN, após o advento do art. 167, IV, da CF/1988, somente é aplicável aos impostos, e não às demais espécies tributárias (As contribuições sociais e o princípio da afetação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *Direito tributário e reforma do sistema*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2003, p. 237-238. Segundo Marçal Justen Filho, o inciso II do art. 4º do CTN (ao contrário do inciso I do mesmo artigo), na vigência da atual Constituição, não permanece eficaz (Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Contribuições sociais*. São Paulo: Resenha Tributária: Centro de Extensão Universitária, 1992, p. 157, nt. de rodapé n. 18).

c) a denominação e demais características formais adotadas pela lei instituidora do tributo são irrelevantes para a definição da natureza jurídica específica do tributo, estando correto, quanto a este ponto, o art. 4º do CTN (inciso I do referido artigo);

d) a natureza jurídica específica do tributo se define através do exame de sua materialidade (fato gerador) e respectiva dimensão (base de cálculo), numa adequada correlação lógica, sendo relevante o exame da destinação legal (não da destinação efetiva) do produto da arrecadação no caso dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais;

e) o dispositivo do CTN segundo o qual a destinação legal do produto da arrecadação do tributo é irrelevante para determinação da sua natureza jurídica específica (art. 4º, II, CTN) foi elaborado tendo em vista o disposto no art. 5º do CTN, que admitia como espécies tributárias apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria;

f) nenhuma influência exerce sobre a natureza jurídica do tributo enquanto gênero (*natureza jurídica genérica do tributo*), a circunstância do produto da arrecadação do mesmo ter uma destinação determinada, até porque tal aspecto não foi considerado na conceituação legal do instituto (art. 3º, CTN), sendo relevante, no entanto, para a definição de sua *natureza jurídica específica*, a despeito do que dispõe o inciso II do art. 4º do CTN.

Bibliografia

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ARZUA, Heron. *Contribuição ao estudo dos tributos parafiscais: o tributo previdenciário rural*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

- _____. *Estudos e pareceres de direito tributário*. v. 2. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.
- BALEIRO**, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- BARRETO**, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad.
- BECKER**, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BORGES**, Arnaldo. *Introdução ao direito tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1992.
- BOTTALLO**, Eduardo. Breves considerações sobre a natureza das contribuições sociais e algumas de suas decorrências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições sociais: questões polêmicas*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 9-18.
- CARRAZZA**, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO**, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- COELHO**, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- COELHO**, Werner Nabiça. Classificação dos tipos tributários. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 54, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, janeiro-fevereiro/2004, p. 101-107.
- FALCÃO**, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Atualiz. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- RAU**, Eros Roberto. *Conceito de tributo e fontes do direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1975.
- GRECO**, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000.
- ICHIHARA**, Yoshiaki. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- JARDIM**, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- JUSTEN FILHO**, Marçal. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Contribuições sociais*. São Paulo:

- Resenha Tributária: Centro de Extensão Universitária, 1992, p. 149-170.
- LEONETTI**, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na Constituição de 1988*. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.
- MACHADO**, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MARQUES**, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- MARTINS**, Cláudio. *Compêndio de finanças públicas*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.
- MARTUSCELLI**, Fernando José Dutra. *Elementos de direito tributário*. Campinas, SP: Mizuno, 2000.
- MELO**, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- MICHELI**, Gian Antonio. *Curso de direito tributário*. Trad. de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.
- NOGUEIRA**, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- OLIVEIRA**, José Marcos Domingues de. Contribuição provisória sobre movimentação financeira – capacidade contributiva e outros questionamentos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições sociais: problemas jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF)*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 159-177.
- OLIVEIRA**, Ricardo Mariz de. Base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Base de cálculo*. 1. ed. 2. tir. São Paulo: Resenha Tributária / Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1991, p. 209-246.
- PASCOAL**, Valdecir Fernandes. *Direito financeiro e controle externo*. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.
- PINTO**, Flávia Sousa Dantas. Regra-matriz das contribuições: uma proposta. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André (coord.) *Elementos atuais de direito tributário: estudos e conferências*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 211-232.
- PIRES**, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

- ROCHA**, Valdir de Oliveira. *Determinação do montante do tributo: quantificação, fixação e avaliação*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995.
- ROSA JÚNIOR**, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- SANTI**, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: VVAA. *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 125-147.
- SCAFF**, Fernando Facury. As contribuições sociais e o princípio da afetação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *Direito tributário e reforma do sistema*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2003, p. 214-241.
- SILVA**, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- SOUSA**, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. póstuma, São Paulo: Resenha Tributária, 1981.
- TAVARES**, Alexandre Macedo. *Fundamentos de direito tributário*. Florianópolis: Momento Atual, 2003.
- TORRES**, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.
- VALDÉS COSTA**, Ramón. *Curso de derecho tributario*. 3. ed. Bogotá: Temis, 2001.
- XAVIER**, Alberto. *Manual de direito fiscal*. v. I. Lisboa: s/ed., 1974.
- ZAVARIZI**, Índio Jorge; **ROSA JÚNIOR**, Hélio T. da. Natureza jurídica das contribuições especiais. In: BALTHAZAR, Ubaldo César; PALMEIRA, Marcos Rogério (coord.). *Temas de direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Índio Jorge Zavarizi*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001, p. 11-17.

