

Resumo: Com efeito, o direito tributário é ramo do direito muito presente em nosso cotidiano, todavia, muitos não conhecem termos e conceitos simples acerca desta matéria, exemplo disto é a freqüente utilização, sem distinção, dos termos tributo e imposto. Dessa maneira, abordaremos no presente artigo com o propósito de esclarecer e apresentar aos leitores o conceito de tributos e suas espécies conforme a Teoria Pentapartida que divide em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais ou parafiscais.

Palavras-chaves: tributos; conceito; espécies; Teoria Pentapartida.

1. Introdução

Antes de adentrarmos ao tema central deste trabalho, convém apresentar a disciplina componente do direito público, o direito tributário.

Nosso Sistema Tributário Nacional tem por natureza jurídica direito obrigacional, vez que se refere à relação de crédito e débito decorrente de uma relação jurídica. Destaca-se no pólo ativo os entes tributantes (pessoas jurídicas de direito público, o Fisco, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e no pólo passivo, a figura do contribuinte (pessoas físicas ou jurídicas). Caracterizada por possuir princípios próprios não aplicáveis aos demais ramos da ciência jurídica e previsão em valores e princípios constitucionais. Dessa forma, temos que, o Fisco impõe de maneira compulsória, um sacrifício ao patrimônio do contribuinte, arrecadando valores por intermédio dos tributos, conduzindo-os aos seus cofres.

Abordaremos parte deste ramo do direito, com o conceito doutrinário e normativo de tributo, assim como suas espécies, demonstrando as divisões encontradas em nosso ordenamento jurídico, com foco a Teoria Pentapartida.

2. Conceito de Tributo

A definição de tributo está normatizada no Código Tributário Nacional, em seu art. 3º que dispõe, "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".

Todavia, a doutrina conceituava prevalecendo da coercitividade, ou seja, o Estado exige de seus subordinados em virtude do seu poder de império. Ressalta-se que não há mais interesse prático neste conceito, tendo em vista a disposição do CTN.

Analisando o conceito adequado de tributo conclui-se que é um dever fundamental, consiste em prestação pecuniária (em dinheiro), não representa imposição de penalidade, exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei de acordo com competência específica outorgada pela Constituição e com o propósito de obter receita para as necessidades públicas.

Ademais, alguns autores incluem o pagamento realizado até pelo trabalho humano, controversas a parte, no momento em que o legislador prevê "...em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir", devemos interpretar por algo equivalente à moeda em sentido literal da lei, stricto sensu.

3. Espécies de tributos

Para a classificação dos tributos existem pelo menos cinco teorias.

Em primeiro, a Teoria Bipartida classificam como espécies apenas os impostos e taxas. Outra é a Teoria Tripartite, uma divisão mais clássica dos tributos em conformidade com nossa Carta Magna, que prevê a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Por outro lado, alguns doutrinadores entendem em conformidade com a Teoria Quadripartida ou Tetrapartida, defendida por Luciano Amaro, as contribuições especiais referidas nos arts. 149 e 149-A da CF/88 encontram-se inseridas nas contribuições de melhoria, esta de interpretação em sentido amplo, portanto, apresentando os impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

Há ainda, a Teoria Hexapartida incluindo uma sexta espécie, algumas doutrinas defendem ser o pedágio, enquanto outras os serviços de iluminação.

Finalmente, a nosso ver a melhor classificação, é a Teoria Pentapartida que abrange os impostos, taxas, contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e contribuições sociais, econômicas e profissionais, teoria de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

3.1. Impostos ? arts. 16 a 76 do CTN.

Trata-se de espécie de tributo presente no art. 145, inc. I da CF/88, imposto é uma cobrança rigorosa desvinculada de qualquer atuação do Estado, decretadas em função do direito de império ("jus imperii") estatal. Seu fato gerador (aspecto material que vincula uma obrigação ao tributo) é independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, definição disposta no art. 16 do CTN, representando uma retirada da parcela de riqueza do particular (Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o particular), em respeito a capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

É exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei, independentemente de qualquer atividade do Estado em seu benefício, ou seja, os impostos se caracterizam por serem de cobrança compulsória, obrigatória, e por não beneficiarem o contribuinte sobre o fato gerador que o instituiu, calculada mediante a aplicação de uma alíquota (percentual aplicado sobre um valor econômico) a uma base de cálculo (grandeza econômica).

Embora nossa Carta Magna não tenha classificado explicitamente os impostos, a doutrina costuma classificá-los em diretos e indiretos. Os impostos diretos incidem sobre a pessoa que realiza o pagamento, são permanentes ou periódicos e a própria Administração efetua o lançamento, por declaração ou avaliação. Já os indiretos repercutem economicamente sobre terceira pessoa (contribuinte de fato), são instantâneos e o seu lançamento opera por homologação, cabendo ao próprio contribuinte de direito adiantar o seu pagamento.

Além disso, outra classificação é a que distingue entre impostos reais e pessoais. Entende-se por reais os que se cobram em razão do patrimônio ou de considerações

objetivas e econômicas independentes da situação do devedor, enquanto que os pessoais são aqueles que se instituem em função da pessoa do obrigado.

Por fim, podem ser fixos, proporcionais ou progressivos. Os fixos ou impostos de alíquota fixa, são aqueles em que o montante a pagar é representado por uma quantia predeterminada. O proporcional é aquele que mantém a mesma alíquota, qualquer que seja o valor tributado. A progressão simples ocorre quando cada alíquota maior se aplica por inteiro em cada matéria tributável e a progressão graduada é aquela em que cada alíquota maior é calculada sobre a parcela do valor compreendida entre o limite inferior e o superior.

Os impostos podem ser federais, estaduais ou municipais. São exemplos de impostos federais: II, IE, IR, IPI, IOF, ITR E IGF; de estaduais: ITCMD, ICMS E IPVA; Por fim, de municipais: IPTU, ITBI e ISS ou ISQN.

3.2. Taxas ? arts. 77 a 80 do CTN.

Na legislação tributária brasileira, taxa é uma quantia obrigatória em dinheiro paga em troca de algum serviço público fundamental (entendo enquadrarem nesta espécie o pedágio e o serviço de iluminação) ou para o exercício do poder de polícia oferecido diretamente pelo estado.

É uma das formas de tributo vinculada a atuação estatal, do exercício do poder de polícia ou prestação de serviço público específico e divisível, é vinculada à manutenção e desenvolvimento do próprio serviço prestado, dependem apenas deste.

Taxas de polícia incidem sobre atos relativos à polícia de segurança, saúde, de costumes, de higiene, etc., fornecem a matéria sobre a qual incidirá a cobrança da taxa.

Já as taxas de serviços, o que dá ensejo à cobrança é o serviço público essencial, de competência da Administração Direta, irredutível à obra pública, todavia, nada impede que seja tributada sobre serviços não essenciais.

Como os demais tributos, a taxa possui base de cálculo a ser definida na lei instituidora e deve ser diversa daquela determinada aos impostos, bem como ter correlação ao custo da atividade prestada pelo Estado.

3.3. Contribuições de melhoria ? arts. 81 e 82 do CTN.

É espécie tributária que tem como fato gerador custear obras públicas das quais decorrem em valorização de bens imóveis e tem como limite total da cobrança o custo da obra e limite individual, autoriza-se sua cobrança quando ocorre a valorização do imóvel, em consequência de obras públicas.

Dispõe a doutrina dois entendimentos em relação ao conceito e fundamento de contribuições de melhoria. A primeira refere-se ao fato de considerar a realização da obra pela Administração Pública e o seu custo, não se leva em conta a valorização do imóvel. Por outro lado, corrente adotada pelo STF, dispõe do duplo fundamento da cobrança: a valorização do imóvel e as despesas decorrentes "de obras públicas".

3.4. Empréstimos Compulsórios ? art. 148, CF/88.

Tem por finalidade atender a situações excepcionais e somente pode ser instituído pela União. Consiste na tomada compulsória de certa quantidade em dinheiro do contribuinte a título de "empréstimo", que será resgatado em certo prazo, conforme as determinações estabelecidas em lei.

Ressalta-se que, as situações excepcionais encontram-se normatizadas nos incisos I e II do art. 148 da Constituição Federal, sendo elas: para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Classificam-se em dois grandes grupos: o dos empréstimos ostensivos, autênticos ou puros e o dos empréstimos mascarados, ocultos ou dissimulados. Os ostensivos podem ou não render juros, mas em regime inflacionário devem ser indexados à correção monetária. Os mascarados aparecem na capitalização compulsória, na conversão forçada, nas antecipações arbitrárias dos impostos, etc..

3.5. Contribuições especiais (ou Parafiscais) ? arts. 149 e 149-A da CF/88.

Muito se discute a respeito da natureza jurídica das contribuições especiais, para alguns se trata de impostos ou taxas, para outros é mero imposto com destinação específica e, por fim os que entendem que não possuem natureza tributária, classificam em exações compulsórias tributárias e não tributárias.

Conceitualmente, é tributo cujo resultado da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (assistência social, previdência social e saúde), de programas que impliquem intervenção no domínio econômico, ou ao atendimento de interesses de classes profissionais ou categoria de pessoas, servindo-se de benefícios econômicos ou assistenciais.

Subdividem-se em duas espécies, previstas no art. 149, CF e as mencionadas no art. 195, CF. Nossa Carta Magna estabelece os seguintes tipos de contribuições: Contribuições Destinadas a Seguridade Social; Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e Sociais "Genéricas".

4. Conclusão

O conceito doutrinário de tributo não era uniforme e, atualmente, não tem mais interesse prático, visto que sua definição encontra-se disposta no art. 3º do Código Tributário Nacional.

Em relação as espécies, há pelo menos cinco entendimentos quanto a sua classificação. Todavia, a teoria que prevalece na doutrina e na jurisprudência é a Pentapartida, a contrario sensu a Constituição Federal vigente em seu art. 145, estabelece sob três formas, adotando a Teoria Tripartite.

De fato, o tributo é vulgarmente chamado de imposto, entretanto, este presente trabalho ilustra que, tecnicamente, este é espécie, assim como taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais ou parafiscais.

5. Referência Bibliográfica

- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Miniaurélio: o dicionário da língua portuguesa, coordenação de edição Margarida dos Anjos e Marina Baird Ferreira, 6. ed. rev. atual. Curitiba: Positivo, 2005.
- HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário ? 15ª Ed. ? São Paulo: Atlas, 2006.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de Direito Tributário. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário ? 13ª Ed. Atual. Até a publicação da Emenda Constitucional nº 48/2005 e a LC. Nº 118/2005 ? Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- Vade Mecum Compacto/obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes ? São Paulo: Saraiva, 2009.