

# Espécies tributárias no direito comparado Brasil – Espanha

André Portella\*

## 1. Introdução

O estudo comparado do Direito tem como finalidade o aprofundamento, a ampliação e consolidação do conhecimento acerca dos distintos institutos jurídicos existentes. Serve, sobretudo, para analisar as implicações que as diferenças entre os distintos ordenamentos provocam no seio da sociedade. Paradigmas criados com base num determinado sistema normativo, e muitas vezes erigidos a princípios ou teorias gerais, podem ver-se afetados na medida em que seus postulados, entendidos até então como gerais e absolutos, mostram-se relativizados dentro de outras realidades jurídico-positivas. Em Direito Tributário, dentre os temas cujas diferenças de tratamento legal, doutrinário e jurisprudencial nos distintos países possuem maior importância encontra-se o da definição das espécies tributárias contempladas, bem como dos critérios utilizados para determinação de cada categoria e suas respectivas distinções.

O presente estudo tem como finalidade examinar as diferenças existentes entre as espécies tributárias nos ordenamentos brasileiro e espanhol. Não se trata, desde logo, de um estudo que pretenda esgotar todos os pontos de interseção existentes entre os dois sistemas de normas, nem tampouco tem a pretensão de entrar em particularidades relativas a pro-

---

\* Doutor em Direito Financeiro e Tributário (Universidad Complutense de Madrid) e Professor da Universidade Federal da Bahia e da Universidade Católica de Salvador. E-mail: aaportella@hotmail.com.

blemas internos da legislação de cada país, mas confrontar aspectos-chave relativos aos mesmos. Considerar-se-á como cada um dos países procede à classificação das espécies tributárias. Será considerado o estudo de cada uma das categorias tributárias identificadas para analisar quais são as principais diferenças entre os sistemas de impostos, taxas, contribuições ou quaisquer tributos que possam existir em cada um dos Ordenamentos de Brasil e Espanha.

## 2. As classes de tributos

### 2.1. Sistemas de classificação

Toda classificação implica certa arbitrariedade. Em maior ou menor medida os parâmetros são eleitos por aquele que procede à classificação, de acordo com os objetivos metodológicos a que se propõe, de forma que não são as classificações corretas ou incorretas, válidas ou inválidas. São simplesmente úteis ou inúteis, dependendo da função que lhes possa ser atribuída pelo sujeito cognoscente, para efeito de verificação e identificação das espécies analisadas<sup>1</sup>.

Em que pese a tais considerações, são dois os sistemas principais de classificação existentes nos textos legais e adotados pela doutrina em torno à temática das espécies tributárias. O primeiro é aquele que se restringe a verificar o componente material do fato gerador da norma tributária (com ou sem a análise da respectiva base de cálculo), e o segundo é aquele que além da análise do fato gerador considera a finalidade do tributo. Ao primeiro, denomina-se critério material, e ao segundo, critério ou sistema teleológico de classificação dos tributos.

O critério material é aquele que parte da análise da materialidade do fato gerador da norma tributária. Interessa para aqueles que se utilizam deste critério a observação da ação eleita pelo legislador como aquela que reúne os critérios necessários e suficientes para desencadear a obrigação de pagar o tributo. A análise do fato que faz nascer a obrigação de pagar o tributo (comprar, vender, auferir renda, realizar serviço público) é o que interessa para aqueles que adotam o critério material como base para classificar os tributos. Neste caso, “repele-se qualquer indagação quanto ao ulterior

---

<sup>1</sup> MARQUES, 2000, p.146. Para Celso Antônio Bandeira de Mello (in ATALIBA, 2000, p.125), em Direito, a operação lógica de classificar, por força, deve limitar-se às características de *Direito*.

destino que possa o poder público dar ao produto da arrecadação”<sup>2</sup>. Para Ataliba, é a “materialidade do conceito do fato, descrito hipoteticamente no fato gerador que fornece o critério para a classificação das espécies tributárias. Conforme, pois, à consistência do aspecto material do fato gerador, será possível reconhecer as espécies de tributos”<sup>3</sup>.

Segundo os defensores deste critério de classificação, haveria dois grandes grupos de tributos: aqueles cujo fato gerador é realizado pelo próprio Ente público, e aqueles cujo fato gerador não possui relação com uma atuação estatal específica. Nestes termos, esclarece o mesmo professor acima mencionado que “examinando-se e comparando-se todas as legislações existentes – quanto ao fato gerador – verificamos que, em todos os casos, seu aspecto material consiste numa atividade do poder público (...) ou consiste num fato, acontecimento ou ocorrência absolutamente indiferente a qualquer atividade estatal”<sup>4</sup>.

Por outro lado, o critério teleológico de classificação leva em consideração a finalidade a ser dada a determinado tributo. Os defensores deste critério não deixam de considerar em maior ou menor medida o aspecto material de cada uma das espécies tributárias, todavia o destino que terá a receita dos mesmos é erigido à condição de fundamento para a criação de gravames<sup>5</sup>. Assim, enquanto para a doutrina da materialidade o fato de *auferir renda* poderia ocasionar a criação somente de uma classe de tributo – o imposto sobre a renda –, para os que adotam a postura teleológica se poderia, com fundamento naquele mesmo fato, criar o imposto sobre a renda e tantos outros quantos fossem as finalidades a serem financiadas pelo Estado.

Pode-se notar, desde logo, que a implicação de maior relevo entre o sistema material e o sistema teleológico está em que o primeiro é muito mais

---

<sup>2</sup> ATALIBA, 2000, p. 133.

<sup>3</sup> *Idem*, p.130.

<sup>4</sup> *Ibidem*.

<sup>5</sup> Representando pensamento minoritário na doutrina brasileira, BALEEIRO, 1986, p. 120 e NOGUEIRA, 1964, pp. 64-65 deixam transparecer em suas respectivas considerações acerca da classificação dos tributos que a diferença entre impostos, taxas e contribuições de melhoria é a finalidade que a cada um deles é determinada. Assim, os impostos, ao contrário dos demais, “independem de qualquer prestação estatal específica ao contribuinte”. Para eles, a taxa tem “um caráter remuneratório, é uma contraprestação. A mesma “pode ser cobrada isoladamente para custear atividade especial e não as atividades gerais”. Ou ainda que o “produto da arrecadação da taxa não deve exceder o custo da prestação estatal, ou do contrário ela se tornaria um imposto”, num claro posicionamento teleológico em torno à classificação das espécies de tributos.

restrito quanto à possibilidade de criação de exações. Por isso é que se o ordenamento positivo de um determinado país adota o sistema teleológico de classificação de tributos é conveniente que, a bem da defesa dos interesses econômicos dos particulares, contemplem-se princípios jurídicos que restrinjam a possibilidade de gravar infinitamente uma única riqueza, para de alguma forma, senão impedir, ao menos limitar os reflexos do *bis in idem*<sup>6</sup>.

Pode-se dizer também que com base no critério teleológico é possível chegar a um maior número de classes tributárias. Enquanto que no sistema material chega-se a uma classificação bipartite<sup>7</sup> ou, como máximo, tripartite – considerando apenas os impostos e as taxas ou estes e as contribuições de melhoria –, no sistema teleológico o número de espécies tributárias a que se chega é sempre superior –, uma vez que é considerada como *sui generis* os empréstimos compulsórios, e as contribuições especiais, já que distintas são as finalidades dos respectivos recursos arrecadados.

Conforme registrado, Ataliba<sup>8</sup> parte da idéia de que a materialidade que se expressa no fato gerador pode ser de dois tipos: i) uma atividade não-vinculada à atuação do Estado – Entes Públicos de modo geral –; ou, ao contrário, ii) uma atividade vinculada à atuação estatal. No primeiro caso está-se referindo àqueles tributos que contemplam como aspecto material da sua hipótese de incidência realidades tais como auferir renda, produzir, circular mercadoria, prestar serviço, etc. Tais atividades não têm qualquer relação com a atuação estatal, sendo sempre desempenhada pelos particulares, daí ser-lhes atribuída a denominação *tributos não-vinculados*.

Por *tributos vinculados* deve-se entender aqueles que têm como fundamento de incidência atividades desempenhadas pelo Estado. Seriam atividades tais como a emissão de documentos, a prestação do serviço jurisdicional por parte do Estado, os serviços de inspeção e fiscalização, as atividades derivadas de autorizações públicas para o exercício de uma determinada profissão, entre outras<sup>9</sup>.

Com relação às espécies tributárias propriamente ditas, seriam *não-vinculadas* à atuação estatal, os imposto; enquanto que os tributos *vinculados*

<sup>6</sup> Para alguns, o princípio de capacidade econômica, em uma de suas vertentes, desempenha a mesma função do princípio do *non bis in idem*.

<sup>7</sup> Para Becker (1998), são somente duas as espécies de tributos: impostos e taxas.

<sup>8</sup> ATALIBA, 2000, p. 209.

<sup>9</sup> *Idem*, p. 131.

estariam divididos em taxas e contribuições de melhoria (*contribuciones especiales*, na Espanha)<sup>10</sup>. Outros institutos como os empréstimos compulsórios, contemplados no artigo 148 da Constituição Federal, ou as contribuições especiais<sup>11</sup> do artigo 149 do mesmo Estatuto, não perderiam sua natureza tributária, mas se subsumiriam as três classes citadas – de impostos, taxas ou contribuições de melhoria a depender do aspecto material contemplado em seus respectivos fatos geradores.

Assim, o que interessaria na análise de um empréstimo compulsório, por exemplo, seria saber quẽ atividade estaria sendo contemplada como aquela que desencadearia o dever de pagamento. O fato de que o produto da arrecadação do empréstimo seja devolvido ao contribuinte seria, nesta linha, apenas um mero elemento acidental insuficiente para caracterizar a natureza da exação<sup>12</sup>. Portanto, se a materialidade do fato gerador do empréstimo contemplasse uma atividade vinculada à atuação estatal, estar-se-ia diante de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria, enquanto que se a atividade fosse não-vinculada à dita atuação estar-se-ia diante de um imposto<sup>13</sup>.

Para os defensores do sistema teleológico de classificação de tributos, o critério material não é de todo irrelevante. Para eles, subsiste a classificação em taxas, contribuições e impostos tendo em vista a atividade ou situação contemplada no fato gerador dos mesmos. Sem embargo, a finalidade que

---

<sup>10</sup> “Tributos vinculados são as taxas e as contribuições [de melhoria] e tributos não-vinculados são os impostos” (*Idem*, p. 132).

<sup>11</sup> No Brasil, como haverá oportunidade de se apontar neste estudo, as contribuições sociais compreendem as contribuições à Seguridade Social, as contribuições parafiscais e as contribuições de intervenção no domínio econômico.

<sup>12</sup> Na mesma linha está BECKER, 1998, pp. 287-288, para quem “nenhuma influência exerce sobre a natureza jurídica do tributo ter o produto da sua arrecadação uma destinação determinada ou indeterminada; ser o não ser, mais tarde, devolvido ao próprio e mesmo contribuinte em dinheiro, em títulos ou em serviços. Nada disso desvirtua o tributo que continuará sendo, juridicamente, tributo, até mesmo se o Estado lhe desse uma utilização privada (não-estatal) e esta utilização estatal privada estivesse predeterminada por regra jurídica. O tributo é o objeto da prestação jurídica. Uma vez efetuada a prestação, a relação jurídica tributária se extingue. O que ocorre depois com o bem que dava consistência material ao tributo, ocorre em momento posterior e em outra relação jurídica, esta última de natureza administrativa. A regra jurídica que disciplinar a destinação e utilização do tributo é regra jurídica de natureza administrativa”. Também CARRAZZA, 1999, p. 355: “(...) a afetação da receita obtida, a esta ou àquela finalidade, não tem o condão de alterar a natureza jurídica de um tributo. (...) De fato, extinta a obrigação tributária, por meio de seu pagamento, é absurdo pretender que um evento ulterior repercute na natureza jurídica do gravame, que, ao final, já desapareceu”.

<sup>13</sup> Este mesmo raciocínio vale para o caso das contribuições de melhoria.

pode ser atribuída a cada um desses tributos deixa de ser um dado puramente accidental para erigir-se à condição de elemento caracterizador da natureza jurídica de um tributo<sup>14</sup>. Institutos como os empréstimos compulsórios ou as contribuições sociais passam a serem considerados tributos *sui generis* pelo simples fato de que ambos têm finalidades específicas que os diferenciam das demais classes tributárias. Assim, deve-se dizer que o critério teleológico está, em realidade, baseado num sistema misto de análise no qual importa tanto a materialidade do fato gerador de um tributo, quanto à finalidade que venha a ser atribuída ao mesmo.

Nesse sentido, Marques, defendendo uma classificação teleológica das categorias tributárias<sup>15</sup>, chega à conclusão de que são cinco as espécies tributárias existentes no Ordenamento brasileiro: i) impostos; ii) taxas; iii) contribuições de melhoria; iv) empréstimos compulsórios; e v) contribuições especiais. Segundo ele, os *impostos* são tributos que gravam uma materialidade *não-vinculada* à atuação estatal e que não têm uma finalidade específica. O produto de sua arrecadação não se destina ao financiamento de um gasto específico, mas serve para financiar os gastos gerais dos Entes tributantes. As *taxas* seriam tributos que têm como fato gerador a realização de um serviço por parte do Estado, tendo como finalidade o financiamento do serviço prestado. As *contribuições de melhoria* teriam fato gerador vinculado a uma prestação estatal consistente na realização de uma obra pública da qual decorre valorização do patrimônio do particular, e sua finalidade consiste em ressarcir ao Estado o custo da obra pública realizada. O *empréstimo compulsório* é a classe tributária que teria aspecto material não-vinculado à atuação estatal, e cujo produto da arrecadação estaria ligado a uma determinada finalidade – financiamento dos gastos de guerra, dos gastos relativos a investimentos públicos urgentes e de relevante interesse social<sup>16</sup> – existindo ademais o dever de restituição do montante

---

<sup>14</sup> O “exame do aspecto material do antecedente normativo [hipótese de incidência tributária] é critério relevante e imprescindível para a identificação das espécies tributárias. (...) Mas nos parece que a consideração de apenas um elemento distintivo (vinculação, ou não, do aspecto material do fato gerador a uma atividade estatal referida ao contribuinte) não é suficiente ao intérprete para discernir os diferentes tributos autorizados pelo texto constitucional” (MARQUES, 2000, p. 218).

<sup>15</sup> Os “comandos que estabelecem a destinação específica para o produto da arrecadação dos tributos, assim como os que determinam a restituição do respectivo montante ao particular... devem, por exigência constitucional, ser considerados para a atribuição do regime jurídico peculiar a cada uma das espécies impositivas, cuja validade encontra-se, assim, condicionada” (MARQUES, 2000, p. 222).

<sup>16</sup> Art. 148, CF.

arrecadado ao cabo de um período legalmente estabelecido. Finalmente, as *contribuições sociais* são tributos que têm seu fato gerador *não-vinculado* a uma atuação estatal e o produto de sua arrecadação vincula-se ao financiamento da Seguridade Social, ou de outras Entidades paraestatais<sup>17</sup>.

Analisados os Ordenamentos jurídico-tributários de Brasil e Espanha com vistas a identificar a opção do legislador quanto ao critério de classificação de tributos adotado, chega-se à conclusão de que em nenhum dos dois sistemas legais optou-se estritamente por um em detrimento ao outro. Em ambos os países o que há é uma mescla entre as duas formas de se conceber as espécies tributárias. Deve-se dizer, todavia, que enquanto no Brasil houve uma inclinação em favor do critério material, na Espanha, ocupou lugar de destaque o critério teleológico. Sem embargo, em ambos os casos, é possível perceber resquícios do critério teleológico – no caso do Brasil – e do critério material – na Espanha.

Se na Espanha o artigo 31.1 a Constituição contempla que “todos contribuirão ao sustento dos gastos públicos mediante um sistema tributário justo” em clara alusão à importância da finalidade na definição dos tributos (sustento dos gastos públicos), o artigo 26 da Lei Geral Tributária daquele país valoriza a materialidade do fato gerador como critério de classificação dos tributos em taxas, contribuições de melhoria e impostos (definem-se taxas, contribuições de melhoria e impostos com base na análise de seus respectivos fatos geradores<sup>18</sup>). Já no Brasil, enquanto o artigo 3º do Código Tributário Nacional enfatiza o aspecto material do fato gerador como critério para a definição de tributo<sup>19</sup>, e o artigo 167, IV rechaça que sejam eleitas finalidades aos impostos<sup>20</sup>, os artigos 148 e 149 Constituição Federal,

<sup>17</sup> *Idem*, pp. 153-215.

<sup>18</sup> LGT, Art. 26.1. Os “tributos se classificam em *tasas*, *contribuciones especiales* e *impuestos*. (...) *tasas* são aqueles tributos cujo fato gerador consiste...; *contribuições especiais* são aqueles tributos cujo fato gerador consiste (...)”; ou ainda: são “*impostos* os tributos... cujo fato gerador esteja constituído (...)”.

<sup>19</sup> CTN, 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”.

<sup>20</sup> CF, Art. 167. “São vedados: IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os artigos 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos artigos 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo” [com redação da EC 42/2003, de 19 de dezembro].

ao contrário, parecem erigir a finalidade dos tributos a fundamento para a criação dos mesmos<sup>21</sup>.

## 2.2. Espécies tributárias

O legislador pátrio optou por uma definição *ampla* de tributo, na qual, por força do artigo 3º Código Tributário Nacional, tributo seria “toda prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito”, sem que houvesse qualquer alusão a quais espécies tributárias restringir-se-iam o sistema. Da mesma forma, o artigo 145 da Constituição Federal não determina quais são os tributos que compõem o sistema tributário brasileiro. Limitando-se apenas a autorizar os Entes públicos a criarem impostos, taxas e contribuições de melhoria, sem com isso determinar que essas três classes tributárias se restringem ao dito sistema, o mesmo podendo-se afirmar acerca do art. 5º Código Tributário Nacional, o qual reza que são tributos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Note-se que o fato de prever tais institutos como espécies do gênero tributo não implica na inexistência de outros gravames da mesma natureza, o que, por sua vez, resulta na possibilidade de um sistema tributário no qual, ademais das três espécies citadas, pode-se incluir qualquer outra *prestação pecuniária compulsória*, excetuadas as multas, a exemplo das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios.

O Ordenamento espanhol foi estruturado de forma distinta neste particular. Na Espanha<sup>22</sup>, optou-se por uma definição *numerus clausus* de tributo, na qual o gênero *tributo* congrega taxas, contribuições especiais e impostos. É inequívoco o entendimento de que as espécies tributárias contempladas nas leis espanholas se restringem às três figuras clássicas citadas. Se não fosse assim outra orientação teria adotado o legislador antes de definir tão estritamente tais figuras<sup>23</sup>. Os demais gravames, a exemplo das

---

<sup>21</sup> CTN, “Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

<sup>22</sup> Cf. Artigo 26 LGT.

<sup>23</sup> Muito embora grande parte da doutrina espanhola afirme estar o conceito de tributo inserido no texto do artigo 31.1 da Constituição do país ibérico, não se pode afirmar, com base em doutrina e jurisprudência expressiva, existir ali qualquer definição de *tributo*. O que ali se consagra é o dever de contribuir para com os gastos públicos mediante um sistema tributário fundamentado nos princípios de *justiça tributária*.



contribuições para o financiamento da Seguridade Social, possuem regime jurídico absolutamente autônomo, referindo-se às normas tributárias apenas de forma subsidiária.

Quanto à finalidade dos tributos, foi visto que a importância da mesma é muito maior no sistema tributário da Espanha que no do Brasil. O confirma o paralelismo entre os artigos 31.1 CE e 4º LGT, e o artigo 3º CTN<sup>24</sup>. Em princípio, isso poderia levar a crer que na Espanha seria possível a criação de tantas espécies tributárias quantas fossem as finalidades a que se destinassem. De fato, foi outorgada ao legislador infraconstitucional espanhol uma maior possibilidade de criar tributos novos com base na finalidade que queira lograr a Administração, os chamados tributos extrafiscais. Sem embargo, não se pode olvidar que, com base no artigo 26 LGT, a Espanha caracteriza-se por possuir um sistema fechado de definição das espécies tributárias, o que leva a uma re-interpretação da possibilidade de inovar o sistema tributário com base no critério teleológico. De fato, o legislador infraconstitucional daquele país poderá criar tributos com finalidades específicas<sup>25</sup> desde que esses tributos tenham natureza jurídica de taxas, contribuições especiais, ou impostos<sup>26</sup>, e que respeitem, por conseguinte, a totalidade das diretrizes e princípios tributários contemplados no Ordenamento espanhol<sup>27</sup>, em especial as limitações decorrentes do princípio de capacidade econômica.

Já no Brasil, o fato de a finalidade dos tributos não possuir relevância no tocante à criação dos mesmos leva a concluir que somente se lhes deve classificar com base no aspecto material de seus respectivos fatos geradores. Insista-se em que segundo o artigo 4º do CTN, “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação sendo irrelevantes para justificá-la: (...) a destinação legal do produto da arrecadação”. Ora, o sistema ou critério material, baseado no princípio de capacidade econômica, somente proporciona que se chegue, como máximo, a três classes de tributos. Portanto, não obstante o legislador brasileiro ter adotado uma definição aberta de tributo no artigo 3º, CTN, uma inter-

---

<sup>24</sup> CTN, “Art. 3º. 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”.

<sup>25</sup> Art. 4º LGT.

<sup>26</sup> Art. 26 LGT.

<sup>27</sup> Art. 31.1, CE.

pretação sistemática do Ordenamento tributário leva ao entendimento de que seriam somente três os institutos tributários existentes<sup>28</sup>.

Em definitiva, seriam, em ambos os sistemas jurídicos, três as espécies tributárias existentes: taxas, contribuições de melhoria e impostos. Enquanto no caso espanhol chega-se a essa conclusão partindo-se da análise direta da classificação do artigo 26, LGT, no Brasil há que se utilizar uma via oblíqua para se chegar ao mesmo resultado: se por um lado opta-se por uma definição aberta de *tributo*<sup>29</sup>, mencionando-se impostos, taxas e contribuições de melhoria, sem com isso indicar que são as únicas espécies de tributos existentes<sup>30</sup>, por outro, adota-se o critério material de classificação dos mesmos através do rechaço expresso ao critério teleológico<sup>31</sup>.

Restariam duas análises referentes ao tema. Por um lado, a discussão relativa às diferenças entre cada uma dessas três classes tributárias nos respectivos Ordenamentos e, por outro, a indagação sobre a natureza jurídica de institutos como os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

### 2.2.1. *Impostos*

Segundo o artigo 16 do CTN: Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Por outro lado, o artigo 26.1. c) da LGT espanhola determina que são impostos os tributos exigidos sem contraprestação, cujo fato gerador esteja constituído por negócios, atos ou fatos de natureza jurídica ou econômica, que põem de manifesto a capacidade econômica do sujeito passivo, como consequência da posse de um patrimônio, da circulação dos bens ou aquisição ou gasto da renda.

Percebe-se que para o legislador brasileiro o único dado relevante à hora de identificar o tributo de caráter impositivo é a natureza *não-vinculada da* materialidade do seu fato gerador. O que importa é que a situação que irá desencadear o dever de pagamento não tenha qualquer relação com a atuação específica de qualquer dos Entes políticos. Não entrou a lei brasileira em detalhes como, por exemplo, se teria ou não natureza de

<sup>28</sup> Neste sentido tem-se orientado o legislador, que estampou no art. 5º do CTN que os “tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

<sup>29</sup> Art. 3º, CTN.

<sup>30</sup> Art. 145, CF

<sup>31</sup> Artigos 167, IV, CF e 4º do CTN.

contraprestação ou pagamento efetuado a título de aquisição de serviço, ou qual seria a natureza econômica de tal fato, ou muito menos a finalidade que se daria ao produto da sua arrecadação.

Já na LGT espanhola o imposto seria um tributo exigido *sem contraprestação*. Aqui parece clara a intenção do legislador espanhol em configurar os impostos como tributos a serem pagos em função de matérias que não se vinculam a um serviço ou atividade desempenhada por um Ente público. Utilizando-se de fórmulas semânticas diversas teriam os dois Ordenamentos legais chegado ao mesmo objetivo: caracterizar os impostos como tributos pagos em função da realização de atividades que não têm qualquer relação – ou a têm de forma muito remota – com as atividades estatais.

Sem embargo, a expressão *sem contraprestação*, utilizada no texto da LGT é extremamente criticável, na medida em que induz ao raciocínio de que todos os demais tributos terão natureza de contraprestação. Ora, o instituto da contraprestação pertence e caracteriza as relações jurídicas de Direito privado, como bem adverte a melhor doutrina de ambos os países. Os tributos sejam eles de quaisquer espécies, são frutos de obrigações *ex lege*, exigíveis sempre em virtude de norma jurídica. O contribuinte paga uma taxa, p. ex., não porque foi favorecido por um serviço público, mas porque determinada lei exige que a mesma seja satisfeita.

Prova disso está em que determinado serviço público financiado por taxa nem sempre proporciona uma vantagem ao contribuinte, o que contraria a idéia de contraprestação, já que nesta encontra-se implícito o raciocínio de que ambas as partes – a que presta e a que paga pelo serviço – obtêm um benefício<sup>32</sup>. Por outro lado, a idéia de contraprestação comporta também o raciocínio de que deve existir uma correspondência entre o custo do serviço que se presta e a quantia que se paga. Entretanto, esta correspondência nem sempre se observa, não sendo difícil encontrar casos em que existe profunda disparidade entre o valor do serviço público e o preço da sua contraprestação.

O próprio artigo 27 da LGT se encarrega de afirmar que os “tributos do Estado se destinarão a cobrir seus gastos gerais” e que apenas “a título excepcional” deve-se estabelecer uma “afetação concreta”. Com base nes-

---

<sup>32</sup> Como será analisado em tópico seguinte relativo ao estudo comparado das taxas, existem no Brasil as chamadas taxas pela realização do poder de polícia, cujos serviços que fundamentam o pagamento, longe de determinar necessariamente um benefício ao contribuinte, podem ter como consequência a imposição de uma multa.

te dispositivo podem-se reforçar as críticas contra a definição de imposto como “tributo exigido sem contraprestação”, ou seja, cujo produto da arrecadação não se destina a uma finalidade específica, já que a mesma é tautológica: os ingressos tributários destinam-se a cobrir os “gastos gerais do Estado”. Pelo qual, a rigor, todos os tributos são exigidos sem contraprestação específica.

As demais diferenças existentes entre os artigos 16, CTN e 26.1.c), LGT são basicamente de caráter formal, o que não afeta por si só o desenho do instituto impositivo nos respectivos sistemas normativos estudados. À exceção da expressão *sem contraprestação* utilizada na LGT, ambos os países tomam a não-vinculação do fato gerador a uma atividade estatal dirigida ao contribuinte como característica maior das figuras impositivas. A Espanha o faz referindo-se especificamente a quais seriam estas atividades – “negócios, atos ou fatos que põem de manifesto a capacidade contributiva do sujeito passivo” – enquanto que o Brasil o faz de forma mais genérica – “situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Passando à análise do sistema constitucional pode-se afirmar que a Constituição brasileira foi muito mais detalhista em matéria de impostos que sua homóloga espanhola. Ali, o legislador brasileiro procedeu não só à determinação de todas as matérias impositivas, mas também outorgou a cada um dos Entes político-administrativos suas respectivas matérias. Assim, o artigo 153 do Texto Maior postergou à União o poder de criar impostos incidentes sobre: i) importação de produtos estrangeiros; ii) exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; iii) rendimentos de qualquer natureza; iv) produtos industrializados; v) operações de crédito, câmbio de moedas e seguros, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; vi) propriedade territorial rural; e vii) grandes fortunas. O poder impositivo da União compreende ainda a competência para criar os chamados impostos residuais, desde que sejam não cumulativos e tenham fatos geradores distintos dos já previstos na Constituição, e os impostos extraordinários de guerra, que podem incidir sobre qualquer matéria, sendo necessária, entretanto, a prévia caracterização de guerra externa em que o Brasil se envolva, ou a sua iminência<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> Art. 154, I e II, CF

Aos *Estados federados* e ao Distrito Federal o artigo 155, CF lhes outorgou o poder para instituir imposto sobre: i) transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou Direitos; ii) operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações; e iii) propriedade de veículos automotores.

Finalmente, aos Municípios se lhes foi outorgado<sup>34</sup> o poder para gravar, com tributos de natureza impositiva: i) a propriedade predial e territorial urbana; ii) a transmissão inter vivos por ato oneroso, de bens imóveis; e iii) os serviços de qualquer natureza, não submetidos à competência impositiva dos Estados<sup>35</sup>.

Em realidade, o grau de detalhismo da Constituição brasileira chega a níveis tão agudos a ponto de serem incluídos temas que em outros sistemas seriam tratados por Leis infraconstitucionais ou até mesmo por norma infralegal. Com relação ao imposto sobre *circulação de mercadorias e serviços* de competência dos Estados e DF, por exemplo, o legislador constitucional dispôs nada menos que 44 regras distribuídas em artigos, parágrafos, incisos e alíneas. Ali, determinam-se normas que vão desde a definição minuciosa do fato gerador<sup>36</sup>, até a determinação dos princípios relativos a este imposto<sup>37</sup>, determinações relativas à imunidade<sup>38</sup>, base de cálculo<sup>39</sup>, competência da lei Complementar relativa a este gravame processo legislativo para criação do imposto<sup>40</sup>, e fixação das respectivas alíquotas<sup>41</sup>, e procedimentos de pagamento e devolução do montante ao contribuinte, entre outras.

O contrário é observado no estudo da Constituição espanhola. São cinco os dispositivos que se ocupam de toda a outorga de poder tributário aos três principais níveis político-administrativos – Estado, Comunidades Autônomas (CCAA)<sup>42</sup> e Fazendas Locais (HLL)<sup>43</sup> – dos quais um é de

<sup>34</sup> Art. 156, CF.

<sup>35</sup> Art. 155, II, CF.

<sup>36</sup> Art. 155, II e IX, a e b, CF.

<sup>37</sup> Art. 155, §2º, I e III, CF.

<sup>38</sup> Art. 155, §2º, II, a e b, X, a, b e c, CF.

<sup>39</sup> Art. 155, § 2º, XI, CF.

<sup>40</sup> Art. 155, § 2º, IV, CF.

<sup>41</sup> Art. 155, § 2º, V, a e b, VI, VII, VIII, CF.

<sup>42</sup> As Comunidades Autônomas serão consideradas em seu regime jurídico-tributário geral, deixando apenas o registro de que existem também os regimes especiais de Navarra e País Vasco.

<sup>43</sup> Do ponto de vista político-administrativo existem ademais os Municípios, as Províncias, *outras Entidades locais* (*Entidades supramunicipais*, Áreas Metropolitanas, Entidades municipais associativas e Comarcas) e

âmbito geral (Art. 133.1, 2 e 3), o outro afeta mais diretamente às Fazendas Locais (Art. 142), dois às Comunidades Autônomas (artigos 156.1 e 157.1 b) e 2), e o artigo 149.1.14º que se refere ao Estado, ainda que com repercussão sobre todos os Entes Políticos.

Em nenhum desses dispositivos há referência à matéria impositiva nem muito menos às respectivas competências. O legislador constitucional se preocupou somente em dividir, de forma genérica as competências impositivas sem entrar em especificações como no caso brasileiro.

Nesta linha, o artigo 133, CE determina que o “poder originário para estabelecer os tributos corresponde exclusivamente ao Estado, mediante lei, e que as Comunidades Autônomas e as Corporações Locais poderão estabelecer e exigir tributos de acordo com a Constituição e as leis”<sup>44</sup>. O que primeiro se percebe é que houve uma preocupação em que a maior parcela de poder para instituir tributos ficasse com o Estado espanhol. É o Estado a quem corresponde, *exclusivamente*, o poder para estabelecer tributos, enquanto que as competências das Comunidades Autônomas e das Fazendas Locais restringem-se ao âmbito que determinem as leis estatais.

De fato, é o Estado espanhol quem delimita o sistema de impostos dos Entes públicos daquele país<sup>45</sup>. Dos doze impostos existentes na Espanha, cinco são da competência dos Municípios<sup>46</sup>: imposto sobre bens imóveis; sobre atividades econômicas; sobre veículos de tração mecânica; sobre construções, instalações e obras; e sobre o incremento de valor dos terrenos de natureza urbana<sup>47</sup>. Os nove restantes – imposto sobre sociedades; imposto sobre a renda de não residentes; sobre o valor agregado; os impostos especiais; os impostos de aduana; o imposto sobre a renda das pessoas físicas; o imposto sobre o patrimônio; sobre sucessões e doações; e sobre transmissões patrimoniais e atos jurídicos documentados – são da

---

Entidades de âmbito territorial inferior ao Município. Sem embargo, estes não encontram referência no texto dada a inexistência de poder para instituir impostos. Tampouco haverá referência aos regimes das Ilhas Baleares e Canárias, Ceuta, Melilha, Madri e Barcelona, em virtude das suas respectivas especificidades.

<sup>44</sup> Bastante diversa é à disposição do artigo 24 da CF, segundo o qual “compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I – Direito Tributário, financeiro (...)”.

<sup>45</sup> Insista-se uma vez mais que não serão levados em consideração os regimes especiais do País Vasco e do Território Foral de Navarra.

<sup>46</sup> Há que se dizer que a outorga de poderes para criação de impostos Municipais foi efetuada pela Lei 39/1988, de 28 dezembro, Reguladora das *Haciendas Locales* (LHL), de competência das *Cortes Generales* do Estado.

<sup>47</sup> Art. 61 a 111 da *Ley de Haciendas Locales* (LHL).

competência do Estado<sup>48</sup>, ainda que os quatros últimos ademais dos impostos sobre o jogo, façam parte do grupo dos chamados *tributos cedidos* às Comunidades Autônomas, tendo os mesmos sobre estes impostos às competências normativas aludidas pelo artigo 19 da Lei Orgânica das Fazendas das Comunidades Autônomas (LOFCA).

Por outro lado, as Comunidades Autônomas experimentaram nos anos recentes um aumento do seu elenco impositivo, na medida em que foram reiteradas as decisões do Tribunal Constitucional do país ibérico no sentido de admitir imposto autonômicos de caráter eminentemente extrafiscal, a exemplo dos impostos sobre a água, e sobre superfícies infra-utilizados, instituídos por algumas Comunidades<sup>49</sup>.

### 2.2.2. *Taxas*

As taxas no Ordenamento brasileiro são definidas pelo artigo 145 da Constituição como tributos a serem pagos em “razão do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição<sup>50</sup>, sendo que não poderão ter base de cálculo própria de impostos” (art. 145, § 2º CF)<sup>51</sup>.

Por *serviços específicos* devem-se entender aqueles que “possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade pública” (art. 79, II, CTN)<sup>52</sup>, enquanto que *divisíveis* são os “serviços

<sup>48</sup> Com base no artigo 26.2, “Ley General Tributaria [LGT], Participam da natureza dos impostos às denominadas exações párafiscais quando exigidas sem especial consideração a serviços ou atos da Administração que beneficiem ou afetem ao sujeito passivo”.

<sup>49</sup> Sobre a questão já se pronunciou o Tribunal Constitucional (TC) da Espanha, entre outras ocasiões, através das Sentenças 37/1987, de 26 de maio (FJ 13º) e 186/1993, de 7 de junho. Em ambas afirma que “(...) constitucionalmente nada cabe objetar a que, em geral, aos tributos possam assinalar-se uma finalidade extrafiscal (FJ 14º)”. Veja a Lei 16/2000, de 29 de dezembro, que institui o *Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales* (BOE n. 20, de 23 de Janeiro de 2001), ou o Imposto Catalão sobre Grandes Superfícies. Cf. a Sentença do Tribunal Constitucional espanhol (STC) n. 289/2000, de 30 de novembro, que declara a inconstitucionalidade do Imposto Balear sobre Instalações que Incidem no Medio Ambiente (IBIAMA), fundamentando-se para tanto, entre outras razões, no fato de que o gravame não considera o dano ambiental efetivamente causado.

<sup>50</sup> Aproxima-se bastante desta definição a que faz o artigo 77 do CTN: “As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

<sup>51</sup> O parágrafo único do artigo 77, CTN determina ademais que as taxas não poderão ser calculadas em “função do capital das empresas: 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”.

<sup>52</sup> CTN, Art. 79, II.

suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um de seus usuários”<sup>53</sup>. Por outro lado, os serviços públicos serão considerados *efetivamente* utilizados quando “utilizados a qualquer título pelo contribuinte”<sup>54</sup>, e utilizados *potencialmente* quando, “sendo de utilização compulsória, sejam colocados à disposição do contribuinte mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento” (art. 79, III, CTN)<sup>55</sup>. Desta forma, *potenciais* seriam aqueles serviços que pelo simples fato de estar à disposição do contribuinte são considerados idôneos para fundamentar a criação de taxas que financiem os mesmos.

Já na Espanha, foram adotados dois supostos a partir dos quais as taxas podem ser criadas: i) *utilização privativa ou aproveitamento especial do domínio público*; ii) *prestação de serviços ou realização de atividades em regime de Direito público que se refiram, afetem ou beneficiem de modo particular o sujeito passivo*. Ademais, determina-se que os “serviços ou atividades não sejam de solicitação voluntária para os administrados” e que “a estes efeitos não se considerará voluntária a solicitação por parte dos administrados”: a) quando “venha disposta por disposições legais ou regulamentares”; e b) quando “os bens, serviços ou atividades requeridos sejam imprescindíveis para a vida privada ou social do solicitante”. Exige-se ainda que os fatos geradores das taxas não “se prestem ou realizem pelo setor privado, esteja ou não estabelecida sua reserva em favor do setor público conforme a normativa vigente”<sup>56</sup>.

Nota-se que são muitas as diferenças entre as formas encontradas por cada um dos Ordenamentos para definir o instituto das taxas. A primeira que se vislumbra é a diferença existente quanto à materialidade do fato gerador. Na Espanha, optou-se por uma materialidade muito mais lassa que a existente no Brasil. Enquanto no sistema brasileiro as taxas poderão ser instituídas sempre e quando haja a prestação de um serviço público, na Espanha, contempla-se ademais a *utilização ou aproveitamento do domínio público*. Se no território hispano um indivíduo pretende explorar um determinado bem público de forma privada, seja para fins de entretenimento, seja como exploração econômica, deverá pagar ao Ente

<sup>53</sup> CTN, Art. 79, III.

<sup>54</sup> CTN, Art. 79, I, a).

<sup>55</sup> CTN, Art. 79, I, b).

<sup>56</sup> Artigos 26.1. a), *Ley General Tributaria* (LGT) e 6, *Ley de Tasas e Precios Públicos* (LTPP), ambas da Espanha.



político competente uma quantia a título de taxa por utilização ou aproveitamento do domínio público. No Brasil, diante da mesma hipótese, só se poderia falar em duas exações idôneas remuneratórias do Estado: uma tarifa pelo uso do patrimônio público – sempre e quando a relação entre indivíduo e ente público se configurasse como de natureza privada – ou uma *taxa pelo exercício do poder de polícia*, consistente na possível inspeção sanitária do bem explorado, ou concessão da licença de uso. Em todo caso, haveria a cobrança de taxa pela realização de um serviço, nunca pela *utilização* do bem.

Também é bastante diversa a forma como os respectivos sistemas normativos dispuseram sobre as taxas cobradas em função do serviço público. Na norma brasileira fala-se em *utilização de serviço público* como suposto que legitima a cobrança da taxa, enquanto que a LGT espanhola refere-se a *prestação de serviço público*. Há aqui uma diferença quanto à forma de encarar o instituto e, sobretudo quanto ao momento em que será considerado efetuado o fato gerador das taxas. Na Espanha, a cobrança da taxa pela realização de *serviço público* a um indivíduo *particular* somente se legitima a partir do momento em que este serviço seja *prestado*. No Brasil, a cobrança será legítima a partir do momento em que o indivíduo *utiliza* o serviço público prestado.

Poder-se-ia dizer, em princípio, que quando contempla *serviço público* como fato gerador de um tributo o legislador espanhol outorga à Administração pública um poder muito maior que o que se concede no Brasil. No caso hispano, tendo-se prestado um serviço público, legitima-se a exigência de uma taxa, enquanto que no Brasil tal exigência só se legitima se o particular houver *utilizado*.

É verdade, todavia, que essa diferença de enfoque quanto à materialidade das taxas – *prestação* ou *utilização* de serviço público – resulta relativizada pelo fato de haver, no Ordenamento brasileiro, previsão na qual se contempla tanto a chamada *utilização efetiva* quanto a *utilização potencial* dos serviços públicos. Isso significa, por exemplo, que os serviços públicos em geral deverão ser cobrados dos indivíduos ainda que os mesmos não utilizem efetivamente tais serviços. Ainda que um indivíduo, por um motivo qualquer, abstenha-se de utilizar o serviço de inspeção sanitária se lhe exigirá a taxa pela *utilização potencial* de tais serviços. O simples fato de que tal serviço esteja a sua disposição e se possa exigir e utilizar a qualquer momento é suficiente para tornar idônea a cobrança da taxa,

sobretudo quando o serviço é considerado de utilização compulsória pelo cidadão<sup>57</sup>.

Outra diferença que se deve ter em conta é a que se refere à definição da natureza jurídica do serviço. No Brasil, o que informa a natureza pública de tal serviço é a determinação em texto legal. É a lei, com base na CF, que determinará se um serviço é de natureza pública e, portanto, suscetível de remuneração mediante taxa. Na Espanha, além de se adotar a lei como fundamento para a qualificação do serviço, também foram considerados outros dois fundamentos: a natureza intrínseca do serviço e a natureza jurídica do seu regime de prestação.

Quanto à natureza intrínseca do serviço, o artigo 26. a), LGT, determina que são públicos e remunerados por taxa todos os “bens, serviços ou atividades requeridos [que] sejam imprescindíveis para a vida privada ou social do solicitante”, independentemente, portanto, de serem ou não prestados pelo poder público ou pela iniciativa privada. Aqui o que informa a natureza pública do serviço é a sua qualidade intrínseca enquanto serviço de interesse coletivo. Problemática é a questão na medida em que conduz à conclusão segundo a qual as quantias remuneratórias de serviços como educação, saúde e segurança teriam necessariamente a natureza tributária de taxa, com independência da pessoa responsável pela prestação (ente público ou empresa).

Com relação ao regime de prestação, o mesmo dispositivo legal prevê que serão remunerados mediante taxa todas aquelas prestações que um Ente público realize em regime de monopólio, não importando se este monopólio decorre de disposição legal ou se trata de situação de fato. Nestes termos é que deve ser compreendida a LGT quando determina que será cobrada taxa sempre que um bem ou serviço não “se prestem ou realizem pelo setor privado, esteja ou não estabelecida sua reserva em favor do setor público conforme a normativa vigente”<sup>58</sup>. Igualmente problemática é a caracterização da natureza pública do serviço com base nesta premissa para efeito de cobrança de taxa. Significaria que sempre que se venha a constatar a atuação do Estado em determinado ramo da Economia, sem a participação de outros agentes de mercado, a quantia cobrada pelo Ente público deveria ser considerada invariavelmente uma taxa.

<sup>57</sup> No Brasil, o poder de polícia somente enseja cobrança da respectiva taxa quando efetivamente prestado ao contribuinte.

<sup>58</sup> Artigos 26.1.a, LGT e 6, LTPP.

Em definitiva, enquanto no Brasil é somente a lei que determina quando é legítima a exigência de uma taxa e quando tem cabimento o estabelecimento de um preço, em conformidade com as disposições gerais da Constituição e do CTN, na Espanha um determinado serviço será considerado público e suscetível de financiamento por via de taxa sempre e quando: a lei assim o classifique de forma expressa; o serviço prestado seja considerado público por sua própria natureza – *serviço imprescindível* –; ou o serviço seja prestado em regime de monopólio público de fato ou de direito. Presente qualquer desses elementos caracterizada estará a prestação enquanto serviço público ensejador de taxa. Mais diligente foi o legislador espanhol quanto à defesa dos direitos dos contribuintes, dando maior importância ao dado material do que às formalidades legais para efeito de caracterização da natureza pública do serviço. Caso assim procedesse ao legislador pátrio certamente muitas das discussões que se estendem na doutrina e jurisprudência acerca, v. gr. Das diferenças entre taxa, preço público e pedágio restariam mitigados. Com efeito, em muitos casos, a análise da natureza intrínseca do serviço é mais valiosa do que o dado formal anunciado em lei, sendo pacífico entendimento segundo o qual em Direito o conteúdo se sobrepõe à forma.

Outra diferença é a que diz respeito à natureza remuneratória da taxa. Na Espanha sedimentou-se o entendimento segundo o qual a taxa é um tributo que encerra uma contraprestação, configurando-se, pois, enquanto remuneração de determinada prestação pública. O instituto se aproximaria bastante de uma prestação contratual similar à que existe entre dois particulares com a diferença de que no caso das taxas o objeto da prestação será instituído por lei, prestado em regime de monopólio, ou considerado público por sua própria natureza. Tal concepção mostra-se ainda mais clara na postura de parte da doutrina que defende o caráter sinalagmático do instituto, para a qual a quantia a ser remunerada pela taxa deve ter uma equivalência com os custos do serviço prestado.

Aliás, dispositivos legais, a exemplo do artigo 7º da Lei de Taxas e Preços Públicos (LTPP), determinam expressamente que deverá ser respeitado o *princípio de equivalência*, enquanto que o artigo 8º da mesma lei erige esta *equivalência* à condição de manifestação do princípio de *capacidade econômica* no âmbito das taxas.

A relevância que tem na Espanha o princípio de equivalência das taxas se comprova finalmente pelo fato de que o mesmo é um dos mais impor-

tantes critérios para diferenciar as taxas dos preços públicos. Segundo a LTPP, as taxas não podem ter um valor que exceda o custo “real ou previsível do serviço ou atividade de que se trate”<sup>59</sup>, enquanto que os “preços públicos se determinarão num nível que cubra, como mínimo, os custos econômicos originados pela realização das atividades ou a prestação dos serviços ou num nível que resulte equivalente à utilidade derivada dos mesmos”<sup>60</sup>. Portanto, se a quantia cobrada a título de taxa ultrapassa os custos da prestação estatal está-se diante de uma exação inconstitucional por vulneração do princípio de equivalência.

No caso do Brasil não ocorre o mesmo. Doutrina e jurisprudências estão de acordo com que as taxas não são uma contraprestação por um determinado serviço público. O indivíduo paga a taxa não porque recebe um benefício do Ente público, mas porque se trata de um tributo exigido por lei. A idéia de benefício, corolário da idéia de prestação e contraprestação, não é, na sistemática tributária nacional, dado intrínseco ao instituto. Não se pode dizer, como seria possível na Espanha, que um indivíduo contrai a obrigação de pagar uma taxa porque recebeu um benefício específico. Se Paga a taxa porque a lei assim o determina, sem prejuízo de que a mesma guarde coerência para com os requisitos da divisibilidade e especificidade.

Com efeito, a taxa será cobrada ainda que o contribuinte não obtenha nenhum benefício. É possível inclusive que uma prestação estatal seja, do ponto de vista econômico ou jurídico, prejudicial ao contribuinte e ainda assim seja legítima a exigência do pagamento a título de taxa. Exemplo disso é a chamada taxa pelo exercício do poder de polícia prevista no artigo 145, II, CF e regulada pelo artigo 78 do CTN. Essas taxas, que têm a hipótese de incidência consistente na realização de “atividade da Administração pública concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina de mercado e ao exercício de atividades econômicas”, nem sempre significam ou proporcionam um benefício ao contribuinte. É normal que estes serviços determinem inclusive um prejuízo consistente no pagamento de uma multa ou na limitação de uma determinada atividade.

A idéia de contraprestação implica num câmbio patrimonial no qual cada uma das partes conserva a totalidade de seus patrimônios, modificando somente a qualidade de alguns elementos que o compõem. Não

<sup>59</sup> Art. 19.2, LTPP.

<sup>60</sup> Art. 25.1, LTPP.

há perdas para nenhuma das partes. No caso das taxas de polícia não tem fundamento que se defenda que persiste a contraprestação como característica do instituto da taxa já que não é correta a idéia de que se origine um câmbio patrimonial. Além disso, a idéia de contraprestação, e com ela a de contrato sinalagmático, carregam consigo resquícios de elementos como voluntariedade e autonomia das partes, absolutamente estranhos às figuras tributárias. Em todo caso, no Brasil, não encontrou eco a idéia segundo a qual as taxas são pagamentos que se realizam em função de um benefício que se recebe por parte de um Ente público.

Tampouco foi adotada no Brasil a idéia segundo a qual deve haver uma equivalência entre o *quantum* que se paga e o custo do serviço público realizado. É verdade que, com base no princípio de justiça ou de não-confisco, deve-se sempre que possível fazer com que haja o mínimo de diferença entre a quantia que se paga e o custo do serviço que executam as Administrações públicas. Todavia não se pode afirmar de plano, com base no Ordenamento tributário brasileiro, que resulta descaracterizado o instituto quando valorado muito acima do normal com relação ao custo do serviço que financia. Nem sempre haverá uma equivalência entre o que se paga e o benefício que se ganha pela realização de um ato ou serviço do poder público. É verdade que este equilíbrio deve ser buscado, mas com base nisso não se pode dizer que se haja desvirtuado o instituto da taxa, podendo-se, entretanto, considerar inconstitucional a lei que assim estabeleça, com base em princípios gerais de Direito tributário.

A lei brasileira, ao regular as taxas, não fala em benefício nem muito menos em equivalência que deva haver entre o custo da prestação e a taxa. Tampouco se pode falar em princípio de capacidade econômica como critério para limitar a quantia das taxas, já que este princípio se aplica, sempre que possível, somente aos impostos. A limitação que deve ter a quantia da taxa, ou a pretendida equivalência que devem guardar com o custo do serviço, só pode ser exigida com base em princípios outros, tais como o de não-confisco. A taxa que extrapola o custo de sua prestação poderá ser considerada inconstitucional não por não haver equivalência entre prestação e contraprestação, mas pelo fato de que se caracterizará uma situação compreendida como confiscatória.

Por último, o legislador brasileiro preocupou-se em determinar que as taxas não *poderão ter base de cálculo própria de impostos*, numa clara medida dissuasória da criação de impostos disfarçados de taxas, ou, o que é o mes-

mo, taxas que não obstante adotarem fatos geradores tais como *prestação do serviço de iluminação pública*, tomam como base de cálculo o valor venal ou as dimensões do imóvel urbano, gravando em realidade fato típico de impostos. Aliás, esta é apenas uma medida que reforça o disposto no artigo 145, § 2º da CF, ao determinar que as taxas devem ser pagas em razão da utilização de um serviço público e não de uma expressão de riqueza vinculada ao contribuinte, ou ao fato gerador.

### 2.2.3. Contribuições de melhoria

Grandes diferenças existem entre as disposições legais relativas às contribuições de melhoria espanhola e brasileira. Das muitas diferenças que se podem observar ressalta-se as referentes ao fato gerador contemplado em cada um dos Ordenamentos e à limitação de caráter econômico do tributo. Segundo o artigo 26.1.b da LGT espanhola:

Contribuições de melhoria são aqueles tributos cujo fato gerador consiste na obtenção pelo sujeito passivo de um benefício ou de um aumento de valor de seus bens, como consequência da realização de obras públicas ou do estabelecimento ou ampliação de serviços públicos<sup>61</sup>.

No Brasil, a definição de contribuição de melhoria é dada pelo artigo 81 do CTN, segundo o qual a contribuição de melhoria é instituída para financiar o custo de obras públicas das quais se originem valorizações imobiliárias.

Enquanto o legislador espanhol contempla a “obtenção pelo sujeito passivo de um benefício ou de um aumento de valor de seus bens” como consequência da realização de obras públicas como a matéria sobre a qual incidirá a contribuição de melhoria, seu homônimo brasileiro preferiu considerar a *realização de obras públicas* que tenham valorizado o patrimônio do contribuinte. Enquanto no primeiro caso o fato gerador é o aumento do patrimônio do contribuinte ocasionado pela realização de uma obra pública, no segundo, o fato gerador é a realização de uma obra pública, desde que causadora de um aumento patrimonial por parte do particular.

Desta forma, seria correto afirmar que na Espanha, o instituto da contribuição de melhoria aproxima-se do imposto, e no caso do Brasil, a

<sup>61</sup> No mesmo sentido, artigos 8.1, *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas* (LOFCA), e 28, LHL.

contribuição de melhoria tem maiores similitudes com as taxas. O tributo hispano grava um ganho de capital – materialidade própria de imposto –, ainda que com a particularidade de que tal ganho venha a ser ocasionado pela realização de obra pública. Já no Brasil ocorre o oposto: o que se grava é a realização de uma obra – o que se aproxima da materialidade gravada pelas taxas –, à qual estará vinculado um aumento patrimonial do sujeito passivo.

Existem ainda outras diferenças no que se refere ao fato gerador. No Brasil, não é a valorização de qualquer classe de patrimônio que dará lugar à cobrança da contribuição de melhoria, exigindo-se que o bem valorizado seja de natureza *imóvel*. O mesmo não ocorre na Espanha, onde o que se exige é que haja um aumento do valor dos *bens do* contribuinte sem entrar em considerações sobre a natureza destes bens. Pense-se, por exemplo, na hipótese de que um determinado Ente público construa instalações destinadas a facilitar o comércio de obras de artes, ou outros bens móveis, entre os indivíduos. Comprovado que existe uma relação direta entre a valorização de tais bens e a construção das respectivas instalações, parece procedente, com vistas à forma como se dispõe a definição do instituto, que se cobre aos beneficiários de tais acréscimos tributo a título de contribuição de melhoria. A mesma hipótese, ocorrida no Brasil, não tornaria legítima a cobrança da contribuição, já que os bens valorizados – obras de arte – são de natureza móvel.

Perceba-se ademais que o fato gerador das *contribuciones especiales*, como são denominadas na Espanha, não se restringe a considerar como materialidade o aumento de valor dos *bens* do sujeito passivo, contemplando uma materialidade muito mais ampla como é a *obtenção de um benefício*. Ao contribuinte que de alguma forma se beneficie de uma obra pública, ainda que tal benefício não se traduza em ganho de capital, se lhe poderia cobrar uma quantia a título de contribuição de melhoria. Tal e como consta da definição legal, se a Administração pública logra provar a vinculação entre a realização de uma obra pública e a *obtenção de um benefício* por parte do cidadão, legítima seria a instituição da contribuição.

Restaria saber qual seria a amplitude de tal postura: o bem-estar causado aos cidadãos pela construção de um parque ou de uma piscina pública, ou ainda o aumento das opções culturais proporcionado pela construção de uma biblioteca pública, ainda que não se notasse ganho de capital entrariam no conceito de “benefício” para efeito de legitimar a cobrança de

contribuições especiais? Com vistas ao texto do artigo 26.1.b, LGT, parece possível a exigência do tributo na Espanha.

Vale apontar ainda que no país ibérico, ao contrário do Brasil, não só a realização de obras públicas como também o *estabelecimento ou ampliação de serviços públicos* que gerem benefícios aos cidadãos podem legitimar a cobrança de contribuições de melhoria. Portanto, o benefício ao sujeito passivo que justifica a imposição da contribuição especial poderá originar-se tanto da realização de obras, quanto do estabelecimento ou ampliação de serviços públicos. No Brasil, a caracterização do instituto exige a realização de uma obra pública, excluída qualquer possibilidade de cobrança da contribuição em decorrência da realização de serviços de melhoria, reforma, ou conservação do patrimônio público.

Quanto ao aspecto quantitativo do tributo é curioso notar a disparidade existente, no Ordenamento espanhol, entre a escolha do fato gerador e a determinação da expressão econômica deste mesmo fato. Se por um lado adota o *benefício patrimonial* como fato gerador da contribuição de melhoria, por outro, contempla como base de cálculo do gravame o *custo da obra*. Segundo o artigo 31.1 da LHL: “a base de cálculo das contribuições especiais está constituída, no máximo, por 90% do custo que a Entidade local suporte pela realização das obras ou pelo estabelecimento ou ampliação dos serviços”. Note-se o desencontro existente entre o que se define como fato gerador do tributo e a respectiva expressão econômica deste fato. Por um lado, contempla-se o *benefício* proporcionado ao contribuinte e, por outro, o *custo* suportado pela Administração. Ademais, em lugar de determinar o valor máximo da contribuição, preferiu-se limitar a base de cálculo sobre a qual será calculada. Se uma determinada obra vale um milhão de euros, a quantia a ser paga pelo sujeito passivo será calculada sobre 900 mil euros. Note-se que tal sistemática abre a possibilidade para que a contribuição paga por cada contribuinte seja maior do que o valor do benefício patrimonial que lhe é individualmente proporcionado.

Mais diligente neste particular foi o legislador brasileiro, na medida em que optou por uma sistemática híbrida, na qual apura-se o *quantum debeat* a partir da análise conjunta do custo da obra arcado pela Administração e da valorização imobiliária em favor do contribuinte.

As diferenças voltam a aparecer, todavia, no tema dos limites do valor das contribuições. No Brasil, há duas classes de limitações à quantia que se vai pagar a título de contribuição de melhoria: o chamado *limite total*,



e o *limite individual*. Isso é o que se abstrai do artigo 81, CTN, segundo o qual a contribuição tem “como limite total o gasto realizado e como limite individual o aumento de valor que da obra resultar para cada bem imóvel beneficiado”. Por *limite total* entende-se que o montante do tributo não pode ultrapassar o custo total da obra pública, e por *limite individual* compreende-se que ao contribuinte não se poderá cobrar quantia superior ao ganho de capital observado num bem imóvel de sua propriedade.

Se um determinado imóvel valia cem mil reais e passa valer cento e dez mil em razão da realização de uma obra pública, o montante que deverá pagar o beneficiário a título de contribuição de melhoria não poderá sobrepassar os dez mil reais. Por outro lado, se esta mesma obra custou à Administração dois milhões de reais, a soma de todas as contribuições cobradas dos distintos contribuintes não poderá sobrepassar tal quantia. Há, portanto, ao menos dois fundamentos com base nos quais é legítimo exigir a minoração do montante cobrado.

#### 2.2.4. Contribuições especiais

As chamadas contribuições especiais estão previstas no artigo 149 da Constituição Federal brasileira, e se dividem em *contribuições sociais*, *contribuições de intervenção no domínio econômico* (CIDE's) e *contribuições de interesse das categorias profissionais* (contribuições parafiscais). A primeira delas é de competência de todos os membros da Federação, desde que os Estados e os Municípios se restrinjam a cobrá-las de seus respectivos funcionalismos<sup>62</sup>, enquanto as duas últimas só podem ser instituídas pela União.

Tais contribuições devem respeitar os princípios de legalidade, irretroatividade e anterioridade da lei tributária<sup>63</sup>, sendo que as *contribuições sociais* deverão respeitar, ademais, o princípio da anterioridade especial, nonagésima, ou noventa, que consiste em que a mesma não poderá ser cobrada até passados noventa dias desde a data em que foi publicada a lei que a instituiu<sup>64</sup>. Conforme registrado em linhas anteriores, o Ordenamento brasileiro contempla apenas três categorias de tributos e que estes se caracterizam pela natureza de seu fato gerador. Nesta perspectiva, há que se dizer que as contribuições sociais tratam-se de tributo do tipo im-

<sup>62</sup> Art. 149, §1º, CF

<sup>63</sup> Artigos 146, III, e 150, I e III, a) e b), CF

<sup>64</sup> Art. 195, § 6º, CF

posto, conclusão que se abstrai da análise da materialidade do fato gerador das mesmas. De fato, todas elas gravam expressões de riqueza que não possuem qualquer vínculo com atuações do Estado, sendo irrelevante a destinação do produto da sua arrecadação.

Assim, as contribuições sociais, destinadas ao financiamento do Sistema de Seguridade Social, “poderão incidir sobre os rendimentos, lucros ou faturamento de empregados, empregadores e sobre os ingressos dos concursos de prognóstico”<sup>65</sup>. Com base nisso foi criado um emaranhado de institutos tributários com materialidades próprias de imposto, dentre os quais incluem-se as contribuições para o Fundo de Garantia por tempo de Serviço<sup>66</sup>, que incide sobre os pagamentos e recebimento de salários<sup>67</sup>; Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira<sup>68</sup>, incidente sobre movimentações financeiras<sup>69</sup>; Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social, sobre o faturamento das empresas<sup>70</sup>; contribuição para o financiamento do Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público<sup>71</sup>; Salário Educação<sup>72</sup>; gratificação natalina<sup>73</sup>; Seguro Desemprego<sup>74</sup>, todos eles com base de cálculo consistente no sistema de remuneração da mão de obra, e todos de competência da União.

Na Espanha, o financiamento da Seguridade Social adotou orientação muito mais racional, e meios muito mais coerentes foram utilizados como instrumento para o seu financiamento. Neste país optou-se por três sistemas distintos de contribuição: o sistema de *cotizações*, principal meio de financiamento; o sistema de *primas*, que são contribuições sobre mútuas de trabalhadores nos casos previstos pela Lei; e o sistema de *indenizações por acidentes de trabalho* nos casos em que a Lei prevê a possibilidade de não-contribuição ao sistema de *primas* ou de *cotização*.

Não obstante as diferenças entre cada um desses sistemas, as mesmas são relevantes, sobretudo no âmbito do Direito do Trabalho. Desde o ponto

<sup>65</sup> Art. 195, CF

<sup>66</sup> FGTS, Art. 7º, III, CF

<sup>67</sup> Materialidade própria do imposto sobre a renda (CF, Art. 153, III).

<sup>68</sup> CPMF, Art. 74 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias.

<sup>69</sup> Materialidade própria do imposto sobre operações financeiras (CF, Art. 153, V).

<sup>70</sup> COFINS, Lei Complementar 70/91.

<sup>71</sup> PIS/PASEP, CF, Art. 239.

<sup>72</sup> Art. 212, § 5º, CF

<sup>73</sup> Art. 201, § 6º, CF

<sup>74</sup> Art. 201, III, CF

de vista estritamente tributário as diferenças são minoradas, na medida em que em todos os sistemas o que se grava é sempre algum aspecto ligado à remuneração da mão de obra. Tanto nas cotizações, quanto nas primas e nas indenizações sempre existe a relação laboral como base para a tributação.

Os artigos 15, 16 e 17 do RDLeg. 1/1994 de 20 de junho determinam, em linhas gerais, como se deve proceder à cotização. Assim:

A obrigação de cotizar é obrigatória e nascerá desde o momento de início da atividade correspondente, determinando-se nas normas reguladoras (...) as pessoas que tenham de cumpri-las (Art. 15.1 e 2, Lei Geral da Seguridade Social);

As bases de cotização (...) terão como mínimo as quantias do salário mínimo vigente de cada categoria, incrementada em um sexto, salvo disposição expressa em contrário (Art. 16.1 e 2, LGSS);

As primas (...) de acidentes de trabalho e enfermidades profissionais terão, a todos os efeitos, a condição de quotas das SS (Art. 17, LGSS).

De modo geral, pode-se dizer que o fato gerador de tais contribuições é "(...) a prestação do trabalho, incluído o período de prova [ou] a mera solicitação da filiação ou alta do trabalhador ao órgão competente da Administração da SS (...)" (Art.106.1, LGSS), e sua base de cálculo é a "(...) remuneração total, qualquer que seja sua forma ou denominação, que com caráter mensal tenha direito a perceber o trabalhador ou assimilado, ou a que efetivamente perceba caso seja esta superior, em razão do trabalho que realize por conta alheia" (Art. 109, LGSS).

As primas perfazem um sistema de contribuição à SS no qual, em lugar de contribuir ao sistema geral de cotização opta-se por contribuir a um sistema de *Mútuas de Acidentes de Trabalho e Enfermidades Profissionais da SS*. As mesmas estão autorizadas para os casos de cobertura dos riscos de invalidez, morte, incapacidade temporal, assistência sanitária e prestações recuperadoras (LGSS Art. 70.1)<sup>75</sup>.

Sem embargo, assim como no Brasil, está-se diante de verdadeiros impostos. A análise do fato gerador e, sobretudo da base de cálculo – (...) remuneração total, qualquer que seja sua forma ou denominação (...) – de tais prestações denuncia sua natureza impositiva. Remuneração total nada mais é que um dos aspectos sob os quais se apresenta a renda do indivíduo

---

<sup>75</sup> ALONSO OLEA e TOTUERO PLAZA, 2000, pp.147 -148.

e por isso tais prestações têm caráter tributário, devendo respeitar as diretrizes gerais destes institutos.

O segundo grupo de contribuições sociais, contemplado no sistema brasileiro, as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) aproxima-se bastante do conceito de *tributos extrafiscais*, conforme denominados pela doutrina espanhola. Segundo aqueles que defendem sua natureza *sui generis* tais contribuições diferenciam-se dos demais tributos porque sua finalidade não é arrecadar fundos para o financiamento da atuação estatal, mas buscar objetivos distintos aos meramente financeiros.

Partindo do pressuposto de que o importante na caracterização de um tributo é a análise da materialidade de seu fato gerador, conforme requer o artigo 4º CTN, se uma determinada CIDE grava uma expressão de riqueza desatrelada da atuação estatal está-se, em realidade, diante de um imposto, enquanto que se o que se grava é a utilização de um serviço público, a contribuição terá natureza própria de taxa. Sendo assim, as principais diferenças, entre a CIDE brasileira e os tributos extrafiscais espanhóis são fundamentalmente duas. Primeiro, no caso brasileiro, tais tributos gravam materialidade própria de impostos, enquanto na Espanha se aceita a existência tanto de impostos quanto de taxas extrafiscais. A segunda e mais relevante diferença está em que enquanto a aplicação da CIDE resume-se ao domínio econômico, os tributos extrafiscais têm uma gama de objetivos mais ampla, que vai desde a proteção ao entorno (através do princípio de *quem contamina paga*), até objetivos ligados às políticas sociais.

A implicação prática de maior relevo, que leva à aceitação de tais tributos está em que se poderia construir um sistema de prestações tributárias à parte das já tradicionalmente aceitas. Com base numa determinada finalidade se poderiam instituir as mais variadas contribuições tomando-se para tanto expressões de riqueza já gravadas por outros impostos. Esta é seguramente a maior preocupação em se aceitar a legitimidade de tais contribuições, enquanto tributos *sui generis*.

Finalmente, prevê-se a possibilidade de criação das *contribuições de interesse das categorias profissionais* ou *contribuições parafiscais*. Total diferença existe entre o que a doutrina de ambos os países designam como sendo *contribuição parafiscal* – no Brasil – e *tributo parafiscal* – na Espanha. No Brasil, estas contribuições caracterizam-se pelo simples fato de que são instituídas em favor de determinados grupos profissionais organizados (contribuições ao chamado “Sistema S” – SESI, SENAI, SESC). São institu-

idas por Lei – ainda que alguns de seus aspectos sejam determinados pelos respectivos grupos profissionais – e não obstante serem outorgadas aos grupos profissionais, o Ente público que as instituiu não perde a competência legislativa atribuída pela Constituição Federal.

Na Espanha, ao contrário, tais prestações não se resumem a uma outorga de determinada contribuição a um grupo profissional. Em realidade, consideram-se parafiscais os tributos instituídos à margem da Lei e em favor dos mais diversos grupos. Isso determinou um total rechaço por parte da doutrina quanto às contribuições paraestatais. Assim, considera-se que as contribuições parafiscais apesar de possuírem materialmente as características de tributo, nem são criadas por Lei, nem geridas conforme os procedimentos aplicáveis à gestão dos tributos. Os tributos parafiscais representam uma grave quebra do Estado de Direito onde quer que os mesmos existam. De uma parte, porque supõem uma clara vulneração dos princípios tributários tradicionais. De outra, porque quebra também o princípio de segurança jurídica, toda vez que o cidadão se vê obrigado a pagar tributos, sem que disponha dos meios de reação que são admissíveis contra qualquer ato administrativo de liquidação tributária.

Os gravames parafiscais, conforme concebidos na Espanha, representam de fato um total rompimento com os princípios gerais de Direito Tributário, o que explica o rechaço com que tais exações são consideradas pela doutrina. Nestes termos, a fim de evitar qualquer rompimento das regras tributárias vigentes, determina o art. 26.3, LGT que tais exações devem se submeter ao regime jurídico próprio dos impostos, ao rezar que “participam da natureza dos impostos às denominadas exações parafiscais quando sejam exigidas sem especial consideração a serviços ou atos da Administração que beneficiem ou afetem o sujeito passivo”. Com base nisso não há que duvidar que na Espanha os chamados tributos parafiscais devem-se submeter ao regime geral próprio de tais espécies tributárias.

#### 2.2.5. *Empréstimos compulsórios*

O artigo 148, da Constituição Brasileira determina que:

A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimos compulsórios será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Criação eminentemente brasileira, o empréstimo compulsório é exação de competência exclusiva da União, o que decorre do caráter extraordinário de tais prestações que só devem ser instituídas em casos de guerra externa ou sua iminência, ou investimento público decorrente de calamidade pública. Nada mais natural, portanto, que o fato de que fossem privados os demais entes da Federação da criação de um instituto que tem como objetivo o financiamento de gastos de interesse geral ou que dizem respeito à Soberania Nacional.

São dois os casos nos quais o instituto pode ser exigido: “para atender a gastos extraordinários e no caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional”. Quanto ao primeiro dos supostos, os *gastos extraordinários* que vão autorizar a criação dos empréstimos devem ser causados por um estado de *calamidade pública*, tal como os casos de fenômenos da natureza que determinem prejuízos à população, os casos de desordem pública ou ainda a aparição de profundos desajustes econômicos. Por outro lado, a criação de empréstimos com base nos supostos de *investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional*, abre um campo infinito de possibilidades de se instituir tais exações, dado o alto grau de discricionariedade que revela. Não há parâmetros concretos para se determinar quando um investimento é urgente, ou quando é de relevante interesse nacional. O chefe do Executivo federal deverá restringir sua análise a aspectos puramente técnicos para justificar a urgência e a relevância de um determinado investimento público, seja ele destinado à construção de uma obra pública, à contratação de mão de obra especializada ou à reformulação de determinado setor da economia.

Determina ainda, o artigo 148, em seu parágrafo único, que o empréstimo estará vinculado ao gasto que fundamentou sua criação, o que significa que será legítima a devolução do montante tributário, caso se comprove desvio na aplicação dos recursos oriundos da sua instituição. Nada mais coerente com a natureza de um gravame que encontra sua razão de ser na finalidade que venha a possuir o produto de sua arrecadação.

Sem similares no Direito comparado, incluída a normativa espanhola, o gravame é visto pelos defensores da legitimidade da sua cobrança como

tributo *sui generis*, tendo em vista a combinação de um fato gerador cujo exercício encontra-se desatrelado da atuação estatal, em conformidade com a natureza do fato gerador dos impostos, ao mesmo tempo em que o produto da sua arrecadação possui finalidade específica, tal e como ocorre no caso das taxas e contribuições de melhoria.

### 3. Conclusão

Não obstante a existência de diretrizes jurídicas comuns na concepção da figura tributária e suas respectivas espécies nos Ordenamentos do Brasil e Espanha são profundas as diferenças de tratamento existentes nos respectivos sistemas tributários. É interessante notar como institutos jurídico-tributários considerados ampla e irrestritamente aceitos restam relativizados quando da sua consideração dentro de uma metodologia comparada. Enquanto no Brasil adotou-se uma concepção analítica, partindo da definição do gênero tributário, expresso no artigo 3º CTN, para só então partir para o tratamento das espécies contempladas; na Espanha, preferiu-se a estruturação sintética que trabalhando com os conceitos de cada espécie termina por proporcionar a idéia geral do instituto tributário.

O aspecto formal da definição faz ainda mais pronunciada a diferença de tratamento percebida entre os dois sistemas. Esmerou-se o legislador pátrio, num afã detalhista, em esgotar, ainda no texto constitucional, não só a enunciação dos princípios e normas gerais que regem a definição, como também características acidentais, absolutamente passíveis de inclusão em texto infraconstitucional, tal e como procedido pelo legislador ibérico.

A análise de dados metajurídicos, bem como do aspecto teleológico são outros dois aspectos a partir dos quais é possível perceber grande diferença entre o tratamento do instituto nos distintos Ordenamentos. Com efeito, na Espanha dá-se grande importância às características econômico-financeiras que subjazem da figura tributária. No Brasil, faz o legislador um esforço maior no sentido de isolar juridicamente o tratamento do instituto, desligando-o de características de jaez financeiro. Esta diferença faz-se igualmente visível na caracterização das espécies tributárias. Enquanto na Espanha o tributo, e suas respectivas espécies, são definidos como ferramentas de financiamento do gasto público, no Brasil, são primordialmente institutos jurídicos, fundamentados no primado da legalidade.

Quanto à finalidade do produto da arrecadação, enquanto na Espanha tal aspecto é erigido a substrato para criação dos chamados tributos extrafiscais, no Brasil, é considerada, expressamente pelo texto legal, absolutamente irrelevante para efeito de determinação da natureza jurídica específica do tributo. Entretanto, ainda que contraditoriamente, não se pode perder de vista que para o Ordenamento jurídico nacional é exatamente o aspecto teleológico que determina a criação de figuras tributárias distintas de impostos, taxas e contribuições de melhoria, como são as contribuições especiais e o empréstimo compulsório, esse último, criação genuinamente brasileira.

### Referências bibliográficas

- ALONSO OLEA, Manuel; e TOTUERO PLAZA, Jose. Luis. *Instituciones de Seguridad Social*. 12<sup>a</sup> ed. Madrid: Civitas, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3<sup>a</sup> ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CARRAZZA, Roque. Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- MARQUES, Márcio. Severo. *Classificação Constitucional dos Tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro. Curso de Direito Tributário*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1964.

*Recebido em novembro/2007*

*Aprovado em março/2008*