

TRIBUTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Murillo Gutier¹

TRIBUTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	1
1. Conceito constitucional de tributo	2
2. Definição Legal	2
3. Natureza jurídica específica do tributo	3
4. Espécies tributárias	3
4.1. Impostos	4
4.1.1. Classificação dos Impostos	4
4.2. Taxas	5
4.2.1. Taxa de Polícia	6
4.2.2. Taxa de Serviço	6
4.2.3. Pedágio	7
4.2.4. Taxa e Tarifa	7
4.3. Contribuição de melhoria	8
4.4. Empréstimo compulsório	9
4.5. Contribuições	9
4.5.1. Contribuições Sociais	10
4.5.2. Contribuições Interventivas (CIDes)	11
4.5.3. Contribuições Corporativas	12
4.5.4. Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP)	12
• Lógica do sistema tributário: tributo e suas espécies	13
• Quadro-sinótico: tributo e suas espécies	14
• Precedentes dos tribunais superiores	15

¹ Advogado atuante em Direito Público. Mestre em Direito Público pela PUC-MG. Professor de Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Tributário da UniFactus e Unipac-Uberaba. E-mail: murillo@gutier.adv.br

1. Conceito constitucional de tributo

O **conceito de tributo** encontra sua essência na própria Constituição Federal, extraindo-se dos dispositivos que disciplinam o Sistema Tributário Nacional (artigos 145 a 156) os elementos fundamentais dessa figura jurídica. A noção constitucional revela que o tributo consiste em uma **relação jurídica obrigatória** estabelecida entre Estado e contribuinte, materializada quando ocorre determinada situação fática previamente descrita em lei como ensejadora dessa exigência fiscal. O objeto dessa relação jurídica configura-se em uma **prestação pecuniária compulsória**, desprovida de caráter sancionatório e submetida a regime jurídico específico de direito público.

A situação fática que fundamenta a cobrança tributária pode apresentar vinculação ou não com uma atuação estatal específica, devendo necessariamente revestir-se de **conteúdo econômico** para legitimar a instituição do tributo. Essa exigência de substrato econômico constitui pressuposto indispensável, pois sem capacidade econômica demonstrada pelo fato gerador, torna-se inviável sustentar juridicamente qualquer imposição tributária. A partir dessa compreensão constitucional, o legislador infraconstitucional desenvolveu definição mais detalhada e operacional do conceito tributário.

2. Definição Legal

O Código Tributário Nacional estabelece, em seu **artigo 3º**, uma definição didática e abrangente do conceito de tributo, prescrevendo que "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". Esta definição legal, embora contenha certa redundância ao enfatizar o caráter pecuniário da prestação, explicita com precisão a essência do instituto tributário. A norma estabelece que se trata de **relação jurídica** mediante a qual o credor (sujeito ativo - Fisco) pode exigir do devedor (sujeito passivo - contribuinte) uma prestação em dinheiro, exigível exclusivamente mediante lei e fundamentalmente distinta de qualquer sanção punitiva.

A **obrigação tributária** caracteriza-se como ex lege, significando que nasce automaticamente pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, assumindo, portanto, caráter compulsório e independente da vontade do contribuinte. Diferencia-se substancialmente da multa por não possuir **caráter sancionatório**, constituindo esta distinção elemento fundamental para a identificação da natureza jurídica da exigência fiscal. A cobrança tributária efetiva-se mediante atividade administrativa plenamente vinculada, significando que não existe margem de discricionariedade conferida ao administrador tributário no exercício da função estatal de arrecadar tributos.

Considerando que o tributo atinge imediatamente o **direito de propriedade** constitucionalmente assegurado, sua estrutura normativa submete-se a diversos princípios e regras constitucionais limitadoras do poder de tributar. Importa distinguir o tributo de outras figuras jurídicas relacionadas ao direito de propriedade com as quais mantém pontos de contato aparentes. A **multa**, embora constitua prestação pecuniária compulsória similar ao tributo, dele se diferencia por ostentar natureza sancionatória expressa, conforme destacado no artigo 3º do CTN. A **desapropriação**, apesar de atingir diretamente o direito de propriedade tal como o tributo (artigo 5º, XXIV, CR), distingue-se por traduzir supressão total da propriedade mediante pagamento de indenização, situação inexistente na relação tributária.

O **confisco**, embora represente meio de absorção compulsória da propriedade privada pelo Poder Público, diferencia-se fundamentalmente do tributo em aspectos essenciais. Enquanto o tributo não constitui sanção de ato ilícito, o confisco reveste caráter sancionatório no ordenamento jurídico brasileiro. Além disso, o tributo representa absorção parcial da propriedade do sujeito, mas o confisco traduz absorção total ou substancial da propriedade privada. A Constituição distingue expressamente ambos os conceitos ao vedar a utilização de tributo com efeito de confisco (artigo 150, IV, CR). (Cf. Ataliba, 2016)

3. Natureza jurídica específica do tributo

O **artigo 4º do CTN** prescreve que "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". Este dispositivo consagra preceito fundamental ao estabelecer que o critério determinante para identificar a natureza jurídica de uma espécie tributária constitui o **fato gerador in abstracto** (hipótese de incidência). A própria Constituição Federal, ao estabelecer as regras-matrizes de incidência e classificar os tributos, determina sua natureza jurídica específica.

A Lei Maior faz referência à **base de cálculo** como critério conjugado com a hipótese de incidência para determinar a natureza jurídica da espécie tributária em dois dispositivos específicos: artigo 145, § 2º ("As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos") e artigo 154, I (autorização para instituição de impostos residuais desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição). A adequada compreensão do artigo 4º do CTN exige observância dessas normas constitucionais que vinculam sua interpretação e aplicação: a **natureza jurídica específica** do tributo determina-se pela hipótese de incidência aliada à base de cálculo.

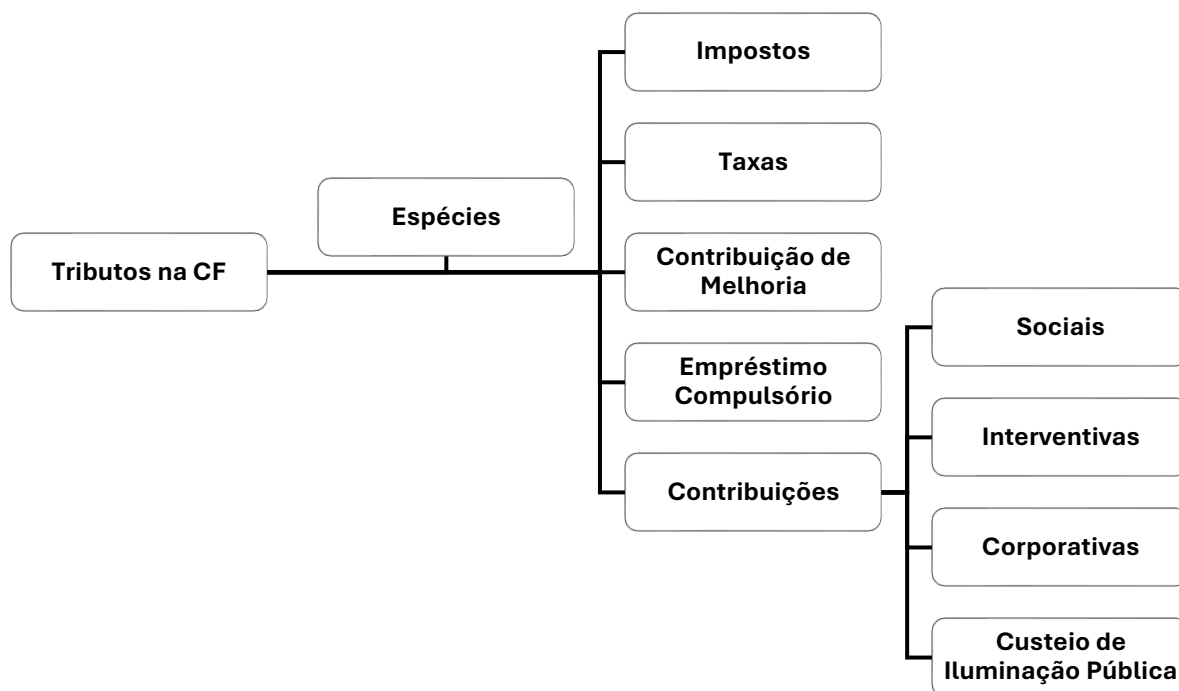
O dispositivo veicula duas advertências fundamentais para a identificação tributária. Primeira: o nome ou características formais que o tributo possua não importam em sua qualificação, determinada exclusivamente pela situação fática descrita em lei. Exemplo relevante constitui o **salário-educação** que, não obstante a denominação, configura autêntica contribuição social fundamentada nos artigos 149, caput, e 212, § 5º, CR. Segunda: a destinação legal do produto da arrecadação mostra-se irrelevante na qualificação de exigência tributária, considerando especialmente os impostos, cuja receita destina-se ao custeio dos serviços públicos gerais.

Contudo, a destinação do produto da arrecadação revela-se relevante em outras espécies tributárias, como nos **empréstimos compulsórios**, cuja aplicação dos recursos vincula-se à despesa que fundamentou sua instituição (artigo 148, parágrafo único, CR), e nas **contribuições**, tributos cuja instituição autoriza-se em vista de determinadas finalidades constitucionalmente previstas (artigos 149, 149-A, 177, § 4º, e 195, CR). (Cf. Carrazza, 2023).

4. Espécies tributárias

A doutrina tributária debate extensamente acerca do número de espécies tributárias previstas constitucionalmente. Segundo o magistério de **Geraldo Ataliba**, as espécies tributárias são três (impostos, taxas e contribuição de melhoria), considerando que os empréstimos compulsórios e as demais contribuições constituem apenas variações das três primeiras figuras, porquanto suas hipóteses de incidência revestem materialidade identificável com uma delas. Corrente doutrinária diversa sustenta existirem **cinco espécies tributárias** (imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e demais contribuições). Alguns estudiosos defendem ainda que o pedágio revela categoria distinta, inconfundível com a taxa.

O entendimento mais adequado ao regime constitucional de 1988 reconhece a existência de **cinco espécies tributárias** distintas, pois é possível extrair claramente da Constituição cinco regimes jurídicos diferenciados que apontam para as categorias do imposto, da taxa, da contribuição de melhoria, do empréstimo compulsório e das demais contribuições. Além dos impostos, taxas e contribuição de melhoria, cujas materialidades encontram-se constitucionalmente delineadas, os empréstimos compulsórios e as demais contribuições merecem disciplina constitucional específica, agregando elementos inexistentes nas três primeiras espécies. A classificação constitucional entre tributos vinculados e não vinculados a atuação estatal (artigos 145, I a III) permanece válida e fundamental para compreensão sistemática. (Cf. Ataliba, 2016; Horvath, 2004)



4.1. Impostos

Os **impostos** constituem tributos não vinculados a atuação estatal específica, extraindo-se esta definição da conjugação dos artigos 145, I, 153, 155 e 156, CR, que repartem as competências tributárias prevendo situações fáticas independentes de qualquer conduta do Poder Público. Basta que o sujeito passivo realize qualquer situação prevista em lei para que a pessoa política competente esteja autorizada a exigir o imposto correspondente, dispensando-se contraprestação direta ao contribuinte. O **artigo 16 do CTN** conforma-se ao regime constitucional definindo imposto como "o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

Os impostos constituem os tributos mais relevantes do sistema tributário brasileiro, precisamente porque sua exigência prescinde de contraprestação estatal, razão pela qual a Constituição dedica-lhes disciplina mais extensa comparativamente às demais espécies tributárias. Apresentam importância fundamental do ponto de vista arrecadatório, porquanto sua receita permanece, como regra, desafetada de despesa determinada, conforme dispõe o artigo 167, IV, CR. O **princípio da capacidade contributiva**, insculpido no artigo 145, § 1º, CR, constitui diretriz para modulação da carga tributária em matéria de impostos, uma vez que, sendo tributos não vinculados a atuação estatal, sua graduação deve considerar circunstâncias referentes ao próprio sujeito passivo.

No sistema brasileiro, os impostos apresentam-se numerosos, não apenas por constituir o Brasil uma Federação que contempla várias pessoas aptas a tributar, mas também porque cada ente político possui competência para instituir diversos impostos. A **repartição de competências** para instituição de impostos efetua-se segundo múltiplas materialidades: impostos sobre comércio exterior (Importação e Exportação) atribuídos à União; imposto sobre renda atribuído à União; impostos sobre patrimônio distribuídos entre os entes federativos; impostos sobre transmissão de bens e direitos; impostos sobre circulação e produção. A **Emenda Constitucional n. 132/2023** autorizou a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e do Imposto Seletivo, promovendo significativa reforma na tributação sobre consumo.

4.1.1. Classificação dos Impostos

Os impostos submetem-se a diversas classificações doutrinariamente desenvolvidas e largamente empregadas na prática jurídica. As classificações mais úteis distinguem os impostos em:

reais e pessoais; diretos e indiretos; fiscais e extrafiscais; federais, estaduais e municipais. Conforme o critério de conexão do aspecto pessoal com o aspecto material da hipótese de incidência, distinguem-se impostos reais e pessoais. **Impostos reais** são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência descreve fato, acontecimento ou coisa independentemente do elemento pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. Exemplificam esta categoria o IPTU, ITR e IPVA.

Impostos pessoais são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência considera certas qualidades juridicamente qualificadas do sujeito passivo, refletindo-se essas qualidades jurídicas no aspecto material para estabelecer diferenciação no tratamento. O melhor exemplo constitui o **Imposto sobre a Renda**, cuja estrutura permite consideração de múltiplos aspectos do sujeito passivo para avaliar sua efetiva capacidade contributiva. A classificação em **diretos e indiretos** considera o modo como se dá a absorção do impacto econômico provocado. Imposto direto é aquele em que o contribuinte absorve o impacto econômico da exigência fiscal, como no Imposto sobre a Renda. No imposto indireto observa-se o fenômeno da **repercussão tributária**, segundo o qual o contribuinte de direito repassa o impacto econômico ao contribuinte de fato (consumidor final), como ocorre no IPI e ICMS.

A classificação em **fiscais e extrafiscais** considera a finalidade precípua da exação. Impostos fiscais objetivam primordialmente a geração de receita, enquanto impostos extrafiscais destinam-se principalmente ao alcance de finalidade social, política ou econômica mediante modulação do comportamento dos contribuintes. Todo imposto possui faceta fiscal (geração de arrecadação) e extrafiscal (influência no comportamento), fundamentando-se a distinção na predominância de um aspecto sobre outro. Conforme o critério da competência para instituição, os impostos classificam-se em **federais, estaduais e municipais**, correspondendo a cada categoria competências constitucionalmente delimitadas. (Cf. Ataliba, 2016; Derzi, 2013)

Tabela – Classificação dos Impostos

Classificação	Explicação
Reais	Baseiam-se no aspecto material da hipótese de incidência, descrevendo fatos, acontecimentos ou coisas independentemente do sujeito passivo . São indiferentes às qualidades do contribuinte. Exemplos: IPTU, ITR, IPVA .
Pessoais	Consideram qualidades jurídicas do sujeito passivo , refletindo-se no aspecto material da hipótese de incidência. Exemplo: Imposto sobre a Renda (IR) , que avalia a capacidade contributiva .
Diretos	O impacto econômico do tributo é absorvido pelo próprio contribuinte de direito , sem transferência. Exemplo: IR .
Indiretos	Há repercussão tributária , ou seja, o contribuinte de direito transfere o impacto econômico ao contribuinte de fato (consumidor final). Exemplos: IPI, ICMS .
Fiscais	Têm como finalidade precípua a arrecadação de receita para o Estado. Todo imposto possui esse aspecto.
Extrafiscais	Voltados ao alcance de fins sociais, políticos ou econômicos , influenciando o comportamento dos contribuintes. Exemplo: uso de alíquotas do IPI para estimular ou desestimular consumo.
Federais	Instituídos pela União, conforme competência constitucional .
Estaduais	Instituídos pelos Estados, nos limites da competência constitucional.
Municipais	Instituídos pelos Municípios, também conforme a Constituição .

4.2. Taxas

As **taxas** constituem tributos vinculados a atuação estatal diretamente referida ao sujeito passivo, consistindo no exercício do poder de polícia ou na prestação de serviço público específico e divisível, em utilização efetiva ou potencial. O **artigo 145, II, CR** prescreve que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios poderão instituir "taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela

utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição". O preceito constitucional encontra correspondência no artigo 77, caput, CTN.

As taxas diferenciam-se inconfundivelmente dos impostos, pois os fatos ensejadores da instituição destes jamais poderão constituir hipóteses de incidência daquelas, e vice-versa. O **parágrafo 2º do artigo 145** da Lei Maior proclama que "as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos". Constituindo a base de cálculo a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência, como as materialidades de impostos e taxas são absolutamente distintas diante da vinculação ou não da situação fática a atuação estatal, jamais poderá uma taxa validamente ter base de cálculo própria de imposto. A taxa configura tributo cuja exigência orienta-se pelo **princípio da retributividade**, ostentando caráter contraprestacional: paga-se taxa por ter-se provocado exercício do poder de polícia, por ter sido prestado serviço público específico e divisível ou por ter sido serviço dessa natureza colocado à disposição do sujeito passivo.

4.2.1. Taxa de Polícia

O **poder de polícia** encontra definição no artigo 78, CTN: "Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos". A atividade de **polícia administrativa** constitui aplicação, pela Administração Pública, das limitações constitucionais e legais impostas ao exercício de direitos individuais em benefício do interesse público.

Trata-se de atividade de fiscalização e controle do comportamento dos particulares, visando prevenir danos ao interesse público. A taxa instituída com esse fundamento objetiva remunerar o custo dessa atividade estatal. O número de taxas passíveis de instituição por esse fundamento é elevado, considerando que o Poder Público exerce atividade de polícia administrativa nos mais diversos contextos (segurança, higiene, ordem pública etc.), conforme esclarece o artigo 78, CTN, cujo rol não é taxativo. Após extensa discussão judicial, **firmou-se o entendimento** segundo o qual é necessário o efetivo exercício do poder de polícia para autorizar a exigência da taxa correspondente.

A **jurisprudência do STF** consolidou-se no sentido de que somente a efetiva fiscalização exercida pela Administração Pública sobre atividade particular pode autorizar a exigência de taxa de polícia, mas tal efetividade é presumida em favor da Administração Pública, conforme decidido no AI AgRg 618.1503/MG (2ª T., Rel. Min. Eros Grau, j. 13.3.2007). Contudo, entende-se que somente a efetiva realização de atividade de polícia administrativa pode ensejar a exigência de taxa, pois o Direito Tributário sujeita-se ao princípio da realidade ou verdade material, e fiscalização não efetuada ou mera presunção de fiscalização não podem conduzir ao nascimento da obrigação tributária. (Cf. Mello, 2023)

4.2.2. Taxa de Serviço

A análise da **taxa de serviço** exige exame do conceito de serviços públicos específicos e divisíveis. A noção de serviço público é complexa e sujeita a controvérsias doutrinárias, sendo definida por **Celso Antônio Bandeira de Mello** como "toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob regime de Direito Público". Qualquer definição de serviço público deve abranger três elementos: **subjetivo** (atividade de incumbência do Estado), **formal** (regime jurídico de direito administrativo) e **material** (atividade de interesse público).

Para compreensão do perfil das taxas, define-se serviço público como atividade material de incumbência do Poder Público, sujeita a regime de direito administrativo, visando atendimento de necessidade coletiva. Seja de utilização efetiva ou potencial, não é qualquer serviço público que pode

ensejar instituição de taxa, mas exclusivamente aquele qualificado como **específico e divisível**. O **artigo 79 do CTN** prescreve que os serviços públicos consideram-se utilizados efetivamente quando usufruídos a qualquer título, e potencialmente quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento; específicos quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, utilidade ou necessidade públicas; divisíveis quando suscetíveis de utilização separadamente por cada usuário.

Utilização efetiva constitui expressão redundante, significando simplesmente que o administrado fruiu do serviço público. **Utilização potencial** traduz possibilidade de fruição, ou seja, o sujeito não fruiu do serviço, mas o tinha à disposição em razão da existência de aparelhamento administrativo adequado. A utilização potencial de serviço público específico e divisível somente pode fundamentar exigência de taxa quando se tratar de atividade de **utilização compulsória**, obrigatoriamente colocada à disposição dos administrados. **Serviço público específico** (uti singuli) é aquele fruível individualmente por cada usuário, como fornecimento de água tratada e energia elétrica, contrapondo-se ao serviço público geral (uti universi), fruído coletivamente, como segurança e iluminação públicas. **Serviço público divisível** é aquele que, sendo específico, possibilita mensuração da fruição individual.

A **jurisprudência do STF** consolidou entendimento sobre a constitucionalidade da cobrança de taxa pela utilização potencial de serviços públicos, conforme o AI AgRg 441.038/RS (2ª T., Rel. Min. Cezar Peluso, j. 4.3.2008): "É constitucional a cobrança de Taxa de Coleta de Lixo Domiciliar". O tribunal editou também a **Súmula Vinculante 41**: "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa", e a **Súmula Vinculante 19**: "A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento, ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o art. 145, II, da Constituição Federal". (Cf. Mello, 2023)

4.2.3. Pedágio

O **artigo 150, V** veda às pessoas políticas "estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público". A referência destacada ao pedágio após o capítulo constitucional das espécies tributárias enseja especulações quanto à sua natureza jurídica. Embora sua **natureza tributária** seja indubitosa, já que a Lei Maior o aponta como exceção à proibição de tributos interestaduais ou intermunicipais, debate-se se constitui espécie de taxa ou figura tributária autônoma.

Para a maior parte da doutrina, o **pedágio** constitui taxa de serviço destinada a remunerar a prestação do serviço público de conservação de rodovias. Outros doutrinadores entendem o pedágio como tributo não relacionado à prestação de serviço público, mas modalidade de remuneração pela utilização de via conservada pelo Poder Público. O entendimento mais adequado reconhece que o pedágio reveste natureza de **taxa de serviço**, pois se cuida de tributo vinculado a atuação estatal diretamente referida ao sujeito passivo, qual seja, a utilização efetiva do serviço público, específico e divisível, de conservação de estradas. O serviço público de conservação de estradas é específico (fruição individual) e divisível (mensuração possível), podendo ser prestado diretamente pelo ente político ou explorado mediante concessão ou permissão (artigo 175, CR).

Contudo, o **STF** alterou sua orientação, passando a adotar entendimento de que o pedágio ostenta natureza de preço público, conforme decidido na ADI 800/RS (Rel. Min. Teori Zavascki, j. 11.6.2014). A simples referência constitucional destacada ao pedágio ou o emprego da expressão "utilização de vias conservadas pelo Poder Público" não justificam reconhecimento de espécie tributária distinta da taxa, porquanto seus aspectos coadunam-se com o desenho constitucional dessa figura tributária. (Cf. Carrazza, 2023; Amaro, 2014);

4.2.4. Taxa e Tarifa

A polêmica entre taxa e **tarifa** (preço público) para remuneração da prestação de serviço público ensejou a edição da **Súmula 545, STF**: "Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque

estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu". Contudo, a súmula não encerrou a controvérsia sobre aplicação dessas modalidades remuneratórias. Importa saber se a prestação de serviço público específico e divisível somente pode ser remunerada mediante taxa ou se existe opção de fazê-lo mediante tarifa ou preço público.

A **taxa** encontra fundamento constitucional no artigo 145, II e § 2º, enquanto a **tarifa** é mencionada no artigo 150, § 3º (afastamento da imunidade recíproca quanto a atividades econômicas com contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas) e no artigo 175, parágrafo único, III (política tarifária). A modalidade remuneratória qualificada como tarifa ou preço público pressupõe relação contratual, inexistente no âmbito tributário. Segundo **Geraldo Ataliba** e **Roque Carrazza**, a remuneração de serviços públicos específicos e divisíveis executados sob regime de concessão ou permissão somente pode qualificar-se como taxa, em razão do regime jurídico de direito público aplicável.

A delegação da execução de serviços públicos a particulares não afasta a aplicação do **regime remuneratório** próprio do direito público, traduzido na exigência de taxa. O regime jurídico aplicável à atividade continua sendo de direito administrativo, pelo que a remuneração de sua prestação não pode submeter-se ao regime de direito privado. Consistindo o serviço público em atividade estatal, a remuneração pela sua prestação somente pode estar regrada pelo mesmo regime jurídico, qual seja, o de direito público. Na prática atual, numerosos serviços públicos prestados sob regime de concessão ou permissão são remunerados mediante tarifa ou preço público, por ser atrativo à iniciativa privada, restando a exigência de taxas praticamente circunscrita aos serviços públicos específicos e divisíveis prestados diretamente pelo Poder Público. (Cf. Ataliba, 2016; Carrazza, 2023; Amaro, 2014)

4.3. Contribuição de melhoria

A **contribuição de melhoria** constitui tributo vinculado a atuação estatal indiretamente referida ao sujeito passivo, consubstanciada na realização de obra pública de que decorra valorização imobiliária. Embora o artigo 145, III, CR, refira-se apenas a "obra pública", sem menção à valorização dela decorrente, trata-se de circunstância indispensável para autorizar a instituição desse tributo, pois revela o conteúdo econômico necessário à situação fática da hipótese de incidência. O **princípio informador** da contribuição de melhoria é o da proporcionalidade do benefício especial recebido pelo proprietário do imóvel em decorrência da atuação estatal.

Obra pública, segundo **Celso Antônio Bandeira de Mello**, constitui "a construção, reparação, edificação ou ampliação de bem imóvel pertencente ou incorporado ao domínio público". Constituinte tributo vinculado a atuação estatal tal como a taxa, por meio da contribuição de melhoria a pessoa jurídica que realizou a obra visa recuperar, ao menos parcialmente, junto àqueles que se beneficiaram especialmente do resultado dessa atuação, o gasto efetuado. As **teorias da isonomia e do enriquecimento sem causa** justificam adequadamente a instituição da contribuição de melhoria. A diretriz da igualdade da repartição da carga tributária determina que a sustentação do Estado deve ser suportada por todos de maneira equânime.

Os proprietários de imóveis valorizados em decorrência de obra pública, realizada com recursos advindos dos impostos pagos por todos, devem ser chamados a contribuir aos cofres públicos em razão do **benefício especial** obtido com o sacrifício geral. Arcando os proprietários de imóveis valorizados com o custo da obra, total ou parcialmente, todos os particulares são recolocados em igualdade perante o Poder Público. Utilizando-se do instrumento da contribuição de melhoria, prestigia-se a isonomia, impedindo que seja onerada toda a coletividade quando da obra pública resultar benefício especial para alguns. O **princípio do enriquecimento sem causa** também fundamenta a exigência, pois se a obra pública provoca, como efeito colateral, mais-valia imobiliária para alguns sujeitos, estes se beneficiam especialmente sem concorrer para esse resultado.

O **artigo 81 do CTN** estabelece os limites da contribuição de melhoria: "A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorram

valorização imobiliária, tendo como **limite total** a despesa realizada e como **limite individual** o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado". O limite total consiste na despesa realizada para construção da obra pública, enquanto o limite individual traduz-se no acréscimo de valor experimentado por cada imóvel beneficiado. Tais limites devem ser conjugados para determinar a modulação da exigência fiscal.

O **artigo 82 do CTN** disciplina o procedimento complexo para instituição de contribuição de melhoria, exigindo publicação prévia de elementos específicos (memorial descritivo, orçamento, parcela a ser financiada, zona beneficiada, fator de absorção do benefício), fixação de prazo para impugnação e regulamentação do processo administrativo. Na prática, raramente institui-se contribuição de melhoria, pela complexidade de seu procedimento de instituição e por não considerarem as autoridades públicas politicamente conveniente fazê-lo. Por vezes, especialmente na esfera municipal, exigem-se **taxas indevidas** com vista a remunerar obras públicas, as quais usualmente não acarretaram valorização imobiliária e, portanto, também não poderiam ensejar exigência de contribuição de melhoria. (Cf. Ataliba, 1964; Carrazza, 2023; Mello, 2023)

4.4. Empréstimo compulsório

A Constituição da República contempla em seu **artigo 148** a espécie tributária do empréstimo compulsório, cuja denominação não parece adequada, porquanto "empréstimo" remete a relação contratual e à autonomia de vontade do regime de direito privado. O dispositivo prescreve: "A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender às 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". Da dicção constitucional emerge facilmente o **caráter de excepcionalidade** que fundamenta essa figura tributária.

A exigência de **lei complementar** revela maior rigor, uma vez que, em regra, é a lei ordinária o veículo para instituição de tributos. O empréstimo compulsório somente pode ter por fundamento as situações extraordinárias expressamente indicadas, nas quais sobreleva o requisito de urgência, restritivo de seu cabimento. Estão previstas **duas modalidades** de empréstimo compulsório com regimes jurídicos distintos quanto à observância do princípio da anterioridade da lei tributária. A primeira modalidade apresenta o empréstimo compulsório como instrumento de geração de receita para atendimento de despesas extraordinárias referentes à calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, dispensando a observância da anterioridade diante da natureza da urgência revelada.

A segunda modalidade refere-se a **investimento público** de caráter urgente e de relevante interesse nacional, impondo a Constituição a observância do princípio da anterioridade da lei tributária. É de difícil compatibilização a noção de urgência com a de anterioridade: a primeira significa que não se pode esperar para instituição do tributo; a segunda determina o aguardo do exercício financeiro seguinte para que a exigência fiscal torne-se eficaz. O regramento estabelecido para essa modalidade torna sua instituição pouco viável. O **parágrafo único** expressa que "A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição".

O **artigo 15 do CTN** foi parcialmente revogado pela Constituição, permanecendo válido apenas o parágrafo único que explicita o caráter restituível do tributo. A devolução do montante pago deve fazer-se em moeda corrente e integralmente, sob pena de caracterizar-se confisco constitucionalmente vedado (artigo 150, IV, CR). A hipótese de "conjuntura que exija absorção temporária de poder aquisitivo", que fundamentou diversos empréstimos compulsórios posteriormente declarados inconstitucionais, não foi recepcionada pela Lei Maior. (Cf. jurisprudência do STF sobre empréstimos compulsórios declarados inconstitucionais)

4.5. Contribuições

Categoria cuja natureza jurídica ensejou grande polêmica no passado, é reconhecida atualmente a **feição tributária das contribuições**. O artigo 149, em sua redação atual dada pela EC n.

103/2019, preceitua: "Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas". Da análise da norma contida no caput emerge claramente a **nota peculiar** dessa espécie tributária: sua instituição está autorizada para funcionar como instrumento de atuação da União, estando atrelada ao atendimento de finalidades constitucionalmente apontadas.

As **contribuições** constituem tributos qualificados constitucionalmente por suas finalidades, podendo revestir materialidade de imposto ou taxa, mas com eles não se confundindo. Consoante a Lei Maior, apresentam as seguintes espécies: **sociais**, de **intervenção no domínio econômico** e **corporativas** (interesse de categorias profissionais ou econômicas). São tributos de competência legislativa privativa da União, determinando o dispositivo a observância das normas gerais de direito tributário e dos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade da lei tributária, confirmando sua natureza tributária.

O **parágrafo 1º** estatui competência para instituição de contribuição destinada a custear sistemas de assistência e previdência dos servidores dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Trata-se da única contribuição autorizada aos Estados-membros, enquanto o Distrito Federal e Municípios titularizam também a competência para a contribuição do custeio do serviço de iluminação pública (artigo 149-A, CR). O legislador constituinte não procedeu, relativamente às contribuições, do mesmo modo como o fez para impostos (artigos 153 a 156) e taxas (artigo 145, II). A Lei Maior não descreveu, como regra, os fatos ensejadores da obrigação de pagar contribuições, não contemplando a regra-matriz de incidência dessas espécies tributárias, apenas atrelando sua instituição à perseguição de certas finalidades.

Cuida-se de **competência extremamente ampla** que possibilita à União instituir número ilimitado de contribuições, bastando que se revelem como instrumentos de sua atuação nas áreas indicadas. Tal perplexidade reflete-se na doutrina especializada, para a qual as contribuições ainda são tributos de configuração nebulosa, carecendo de mais estudos científicos. As emendas constitucionais introduziram novas figuras e alteraram regimes jurídicos, especialmente a EC n. 33/2001 (parágrafos 2º a 4º do artigo 149 e parágrafo 4º do artigo 177) e a EC n. 39/2002 (artigo 149-A). (Cf. Carrazza, 2023; jurisprudência do STF no RE 138.284/CE)

4.5.1. Contribuições Sociais

As **contribuições sociais** constituem instrumentos de atuação da União na área social, delimitando-se o domínio de sua instituição pela remissão ao título da Ordem Social no Texto Fundamental (artigos 193 a 232). Podem ser instituídas para alcançar finalidades relativas à **seguridade social**, educação, cultura e desporto, ciência e tecnologia, comunicação social, meio ambiente, família, criança, adolescente, idoso e índios. O Texto Fundamental dedica maior atenção às contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, que apresentam regime jurídico parcialmente diferenciado pela expressa indicação de seus sujeitos passivos e bases de cálculo, sujeição à anterioridade nonagesimal e imunidade das entidades beneficentes de assistência social (artigo 195, I a V, e parágrafos 6º e 7º).

Das diversas contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, destacam-se aquelas devidas pelas empresas, como a **contribuição ao PIS** e a **Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)**, cujas bases de cálculo são o faturamento, bem como a **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSSL)**. A **EC n. 132/2023** autorizou a instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que substituirá gradualmente a contribuição ao PIS e à COFINS. Incidente sobre operações com bens e serviços, cuida-se de autêntico imposto instituído pela União nos termos de lei complementar, podendo ter alíquota fixada em lei ordinária.

Outra relevante contribuição social é o **salário-educação**, que conta com norma constitucional específica segundo a qual "a educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei" (artigo 212, parágrafo 5º). O **parágrafo 2º do artigo 149**, incluído pela EC n. 33/2001, abriga normas aplicáveis tanto às contribuições sociais quanto às interventivas, contemplando imunidade específica ao

declarar que não incidirão sobre receitas decorrentes de exportação, incidirão sobre importação de produtos estrangeiros ou serviços, e poderão ter alíquotas ad valorem ou específica.

O **STF** consolidou jurisprudência relevante sobre contribuições sociais, especialmente no **RE 574.706/PR (Tema 69)**, fixando tese de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS" (Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15.3.2017). Quanto à imunidade das receitas de exportação, o tribunal decidiu no **RE 564.413/SC (Tema 8)** que tal imunidade não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 12.8.2010), mas reconheceu sua aplicação às variações cambiais ativas nas operações de exportação no **RE 627.815/PR (Tema 329)** (Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 23.5.2013). (Cf. legislação específica das contribuições)

4.5.2. Contribuições Interventivas (CIDes)

As **contribuições interventivas** destinam-se ao custeio da atividade interventiva da União no domínio econômico, regido pelos artigos 170 a 192, CR. Destacam-se os princípios norteadores da atividade econômica necessariamente observados: soberania nacional; propriedade privada; função social da propriedade; livre concorrência; defesa do consumidor; defesa do meio ambiente; redução das desigualdades regionais e sociais; busca do pleno emprego; tratamento favorecido para empresas de pequeno porte brasileiras (artigo 170, I a IX). Caracterizam-se por serem **tributos setoriais**, abrangendo ramos específicos da atividade econômica, como o canavieiro, da navegação mercantil etc.

O caráter **extrafiscal** dessas contribuições é evidente, pois constituem instrumentos autorizados à União voltados ao direcionamento do comportamento dos particulares nos diversos segmentos do domínio econômico. Sujeitam-se aos princípios tributários gerais comuns a todos os tributos e, quando se identifiquem com impostos (fato que ocorre em quase todos os casos), às normas aplicáveis a estes. A instituição de contribuições interventivas somente está autorizada nas estritas hipóteses em que o Estado pode **intervir na ordem econômica**, conforme dispõem os artigos 173 (como agente protagonizador) e 174 (como agente normativo e regulador).

A autorização constitucional para instituição de contribuições interventivas não se aplica em toda hipótese de intervenção estatal no domínio econômico. Se tais imposições constituem instrumentos para custeio da intervenção da União em setores da economia, sua instituição só estará legitimada ante situação em que não atue como protagonista realizando diretamente a exploração do domínio econômico. É na **intervenção em sentido estrito** (regulação) que se encontra a situação ensejadora da instituição desse tributo. Quando o Estado explora diretamente atividade econômica, não terá necessidade de criar exação para custear tal atuação, uma vez que os recursos dela provenientes remunerarão as despesas decorrentes de seu desempenho.

Exige-se, para legitimar a instituição de contribuição interventiva, o atendimento aos seguintes **requisitos**: a) que a intervenção seja feita com apoio em lei; b) que o setor da economia esteja sendo desenvolvido pela iniciativa privada para configurar ato de intervenção no domínio econômico; c) que as finalidades sejam aquelas referidas nos princípios do artigo 170 do Texto Fundamental. O **STF** reconheceu a constitucionalidade de duas contribuições interventivas instituídas ao tempo de Constituições pretéritas: o **Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)** no **RE 177.137/RS** (Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 24.5.1995) e a **Contribuição destinada ao Instituto do Açúcar e do Alcool** no **RE 214.206/AL** (Pleno, Rel. p/ o acórdão Min. Nelson Jobim, j. 15.10.1997).

O **artigo 177, parágrafo 4º** cuida da contribuição interventiva relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. Fugindo à regra, tal contribuição interventiva tem suas regras-matrizes estampadas na Constituição. O texto autoriza a diferenciação de alíquotas em função do produto ou uso e defere ao Poder Executivo a possibilidade de reduzir e restabelecer a alíquota da **CIDE-Combustíveis**, não lhe sendo aplicáveis os princípios da legalidade e anterioridade. Essa norma configura inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da separação dos poderes, introduzida mediante emenda constitucional sem observância do artigo 60, parágrafo 4º, III, CR.

As hipóteses de destinação do produto da arrecadação da CIDE-Combustíveis incluem: pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e derivados de petróleo; financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; financiamento de programas de infraestrutura de transportes; pagamento de subsídios a tarifas de transporte público coletivo de passageiros (alínea incluída pela EC n. 132/2023). A terceira e quarta hipóteses de destinação não revelam adequada conexão com a área de atuação da União dentro da qual a CIDE-Combustíveis deve servir de instrumento. (Cf. jurisprudência do STF; Carrazza, 2023)

4.5.3. Contribuições Corporativas

As **contribuições corporativas** visam gerar receita para as autarquias corporativas, pessoas jurídicas instituídas com objetivo de exercer atividade de fiscalização do exercício das diversas profissões. Os **Conselhos Profissionais** (Medicina, Odontologia, Engenharia etc.) e a **Ordem dos Advogados do Brasil** exigem de seus inscritos o pagamento da respectiva contribuição profissional. Tratam-se de **contribuições parafiscais**, uma vez que sua instituição efetua-se mediante lei federal, delegando a União sua capacidade tributária ativa a esses entes, que passam a ser os sujeitos ativos da obrigação tributária correspondente.

Destaque-se a discussão recorrente quanto à possibilidade de as autarquias corporativas efetuarem majoração de suas "anuidades" por meio de atos normativos (portarias ou resoluções). Evidentemente, por revestirem tais exigências **natureza tributária**, estão sujeitas ao princípio da legalidade e somente podem ser majoradas mediante necessário veículo legislativo. O **STJ** consolidou entendimento de que as anuidades devidas aos Conselhos Profissionais não podem ser majoradas por atos infralegais, conforme o **REsp 652.554/RS** (1ª T., Rel. Min. José Delgado, j. 8.9.2004). Quanto à **OAB**, o STJ firmou orientação de que a anuidade a ela devida não reveste natureza tributária por força de sua finalidade institucional, conforme o **REsp 273.674/RS** (2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, j. 16.4.2002). (Cf. jurisprudência consolidada do STJ)

4.5.4. Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP)

A **EC n. 39/2002** inseriu autorização para instituição de novo tributo: a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública. Trata-se de figura inusitada, pois, não obstante a denominação de "contribuição", não conforma seu perfil à disciplina dessa espécie tributária estampada no artigo 149, CR. O **artigo 149-A**, com redação da EC n. 132/2023, dispõe: "Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III".

A origem dessa contribuição revela **desrespeito ao Estado Democrático de Direito**. Inconformados com a perda de arrecadação derivada do reiterado reconhecimento pelo STF da inconstitucionalidade de taxas instituídas para remunerar o serviço de iluminação pública, ante a ausência dos atributos da especificidade e divisibilidade exigidos pelo artigo 145, II, CR, prefeitos articularam apresentação de emenda constitucional visando introduzir previsão de tributo especificamente destinado a essa finalidade. A hipótese consubstancia ofensa à cláusula pétrea prevista no artigo 60, parágrafo 4º, III, CR (princípio da separação dos poderes), uma vez que, tendo proclamado o STF que o serviço de iluminação pública, por constituir serviço geral, somente pode ser custeado pela receita de impostos, não poderia emenda constitucional veicular disposição frontalmente contrária ao julgado definitivo da mais alta Corte.

Não obstante, o **STF** entendeu pela constitucionalidade da COSIP, classificando-a como **tributo de caráter sui generis**, conforme o **RE 573.675/SC (Tema 44)** (Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25.3.2009). A EC n. 132/2023 acrescentou nova finalidade autorizadora da instituição desse tributo: o custeio de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos. O parágrafo único do artigo 149-A, por sua diminuta importância (modo de cobrança), não justifica sua inclusão no texto constitucional. (Cf. jurisprudência anterior do STF sobre inconstitucionalidade das taxas de iluminação pública)

- **Lógica do sistema tributário: tributo e suas espécies**

A **lógica sistemática** que fundamenta a classificação constitucional dos tributos no ordenamento brasileiro revela-se através da conjugação harmônica entre os critérios de vinculação à atividade estatal e as finalidades constitucionalmente determinadas para cada espécie tributária. O sistema constitucional tributário brasileiro adota como **critério fundamental** a distinção entre tributos vinculados e não vinculados à atuação estatal, estabelecendo cinco espécies tributárias principais que se articulam de forma coerente e complementar para atender às necessidades financeiras do Estado e aos objetivos constitucionais de justiça fiscal.

Os **impostos**, como tributos não vinculados, destinam-se prioritariamente ao custeio das atividades estatais gerais, orientando-se pelo princípio da capacidade contributiva e permitindo ao Estado arrecadar recursos sem necessidade de contraprestação específica. As **taxas**, como tributos vinculados à atividade estatal direta, fundamentam-se no princípio da retributividade, assegurando que aqueles que provocam atuação específica do Estado (poder de polícia ou serviço público específico e divisível) contribuam para seu custeio. A **contribuição de melhoria**, também vinculada mas indiretamente, baseia-se no princípio da isonomia e na vedação do enriquecimento sem causa, garantindo que os beneficiários especiais de obras públicas contribuam proporcionalmente à valorização recebida.

Os **empréstimos compulsórios** representam instrumento excepcional para situações de urgência nacional, caracterizando-se pela restituibilidade e pela vinculação específica dos recursos à finalidade que motivou sua criação. As **contribuições** especiais (sociais, interventivas e corporativas) constituem tributos qualificados por suas finalidades constitucionais específicas, funcionando como instrumentos de atuação estatal em áreas determinadas e permitindo que o Estado promova políticas públicas setoriais através da tributação.

Essa **arquitetura sistemática** revela a preocupação constitucional em estabelecer diferentes modalidades tributárias adequadas aos diversos objetivos estatais, desde o custeio geral das atividades públicas até a promoção de políticas específicas de desenvolvimento social e econômico. A lógica do sistema assegura que cada espécie tributária atenda a finalidades constitucionais determinadas, impedindo a utilização inadequada de instrumentos fiscais e garantindo que a tributação se efetive de acordo com os princípios constitucionais da igualdade, capacidade contributiva e finalidade pública. O conjunto normativo forma um sistema coerente que compatibiliza as necessidades arrecadatórias do Estado com os direitos fundamentais dos contribuintes e os objetivos constitucionais de justiça social e desenvolvimento nacional.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.
- ATALIBA, Geraldo. **Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
- CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2023.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025.
- DERZI, Misabel. **Notas ao Direito Tributário Brasileiro**, de Aliomar Baleeiro. 12. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- HORVATH, Estevão. Classificação dos tributos. In: **Curso de Iniciação em Direito Tributário**. Coord. Aires F. Barreto e Eduardo Domingos Bottallo. São Paulo: Dialética, 2004. p. 45-50.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2023.

- **Quadro-sinótico: tributo e suas espécies**

Tema	Explicação
Conceito Constitucional de Tributo	Relação jurídica obrigatória entre Estado e contribuinte, materializada quando ocorre situação fática prevista em lei como ensejadora da exigência fiscal. O objeto constitui prestação pecuniária compulsória, desprovida de caráter sancionatório e submetida a regime jurídico específico de direito público. Exige-se conteúdo econômico da situação fática para legitimar a instituição tributária.
Definição Legal (Art. 3º CTN)	"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." Trata-se de obrigação ex lege, de caráter compulsório, não sancionatório e exigível mediante atividade administrativa vinculada.
Natureza Jurídica Específica	Determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação (hipótese de incidência) conjugado com a base de cálculo, sendo irrelevantes a denominação, características formais e destinação do produto da arrecadação (exceto para empréstimos compulsórios e contribuições especiais).
Impostos	Tributos não vinculados a atuação estatal específica, cuja exigência prescinde de contraprestação direta ao sujeito passivo. Orientam-se pelo princípio da capacidade contributiva e destinam-se ao custeio dos serviços públicos gerais. Classificam-se em reais/pessoais, diretos/indiretos, fiscais/extrafiscais, federais/estaduais/municipais.
Taxas	Tributos vinculados a atuação estatal diretamente referida ao sujeito passivo, consistindo no exercício do poder de polícia ou na prestação de serviço público específico e divisível, em utilização efetiva ou potencial. Orientam-se pelo princípio da retributividade e têm caráter contraprestacional.
Taxa de Polícia	Taxa vinculada ao exercício efetivo do poder de polícia, definido como atividade administrativa que limita ou disciplina direito, interesse ou liberdade em razão do interesse público. A jurisprudência admite presunção de efetividade da fiscalização em favor da Administração Pública.
Taxa de Serviço	Taxa vinculada à prestação de serviço público específico (fruível individualmente) e divisível (mensurável), em utilização efetiva ou potencial (quando de utilização compulsória). Diferencia-se do serviço público geral, que deve ser custeado por impostos.
Pedágio	Constitui taxa de serviço destinada a remunerar o serviço público de conservação de rodovias, embora o STF tenha alterado orientação para considerá-lo preço público. Trata-se de tributo vinculado à utilização efetiva de serviço público específico e divisível.
Contribuição de Melhoria	Tributo vinculado a atuação estatal indiretamente referida ao sujeito passivo, consubstanciada em obra pública que gere valorização imobiliária. Fundamenta-se nos princípios da isonomia e da vedação do enriquecimento sem causa, tendo como limites a despesa realizada (limite total) e o acréscimo de valor por imóvel (limite individual).
Empréstimo Compulsório	Tributo excepcional de competência exclusiva da União, instituído mediante lei complementar para atender despesas extraordinárias (calamidade pública, guerra externa) ou investimento público urgente. Caracteriza-se pela restituibilidade e vinculação dos recursos à finalidade que fundamentou sua criação.
Contribuições Especiais	Tributos qualificados por suas finalidades constitucionais específicas, funcionando como instrumentos de atuação da União. Dividem-se em sociais (área social), interventivas (domínio econômico) e corporativas (categorias

	profissionais). Podem revestir materialidade de imposto ou taxa, mas mantêm regime jurídico próprio.
Contribuições Sociais	Instrumentos de atuação da União na área social (seguridade social, educação, cultura, etc.). Destacam-se as destinadas ao financiamento da seguridade social (PIS, COFINS, CSSL, salário-educação) e a futura CBS que substituirá PIS e COFINS.
Contribuições Interventivas (CIDEs)	Destinam-se ao custeio da atividade interventiva da União no domínio econômico. Caracterizam-se como tributos setoriais com caráter extrafiscal. Exemplos: AFRMM, CIDE-Combustíveis. Exigem que o setor seja desenvolvido pela iniciativa privada para configurar intervenção.
Contribuições Corporativas	Visam gerar receita para autarquias corporativas (Conselhos Profissionais, OAB). Constituem contribuições parafiscais, pois a União delega sua capacidade tributária ativa aos entes fiscalizadores. Submetem-se ao princípio da legalidade para majoração.
COSIP	Contribuição para custeio do serviço de iluminação pública e sistemas de monitoramento, instituída pela EC 39/2002. Constitui tributo sui generis de competência municipal e distrital, criado em resposta à declaração de inconstitucionalidade das taxas de iluminação pública pelo STF.

• **Precedentes dos tribunais superiores**

Precedente	Explicação e dados completos
AI AgRg 618.1503/MG	STF, 2ª Turma, Rel. Min. Eros Grau, j. 13.3.2007. <i>Ratio decidendi:</i> Consolidou entendimento de que somente a efetiva fiscalização exercida pela Administração Pública sobre atividade particular pode autorizar exigência de taxa de polícia, mas tal efetividade é presumida em favor da Administração Pública.
AI AgRg 441.038/RS	STF, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 4.3.2008. <i>Ratio decidendi:</i> "É constitucional a cobrança de Taxa de Coleta de Lixo Domiciliar" pela utilização potencial de serviço público posto à disposição do contribuinte, desde que seja serviço específico e divisível.
ADI 800/RS	STF, Rel. Min. Teori Zavascki, j. 11.6.2014. <i>Ratio decidendi:</i> Alterou orientação anterior do STF para considerar que o pedágio ostenta natureza de preço público, não de taxa de serviço, contrariando a doutrina majoritária.
RE 231.764/RJ	STF, precedente para Súmula 670 (atual Súmula Vinculante 41). <i>Ratio decidendi:</i> Declarou inconstitucional taxa de iluminação pública por tratar-se de serviço público geral (uti universi), não específico e divisível, devendo ser custeado pela receita de impostos.
RE 574.706/PR (Tema 69)	STF, Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 15.3.2017 e ED j. 13.5.2021, modulação RE 1.452.421-PE j. 22.9.2023. <i>Ratio decidendi:</i> Fixou tese de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS", definindo importante questão sobre base de cálculo das contribuições sociais.
RE 564.413/SC (Tema 8)	STF, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 12.8.2010. <i>Ratio decidendi:</i> Decidiu que a imunidade das receitas decorrentes de exportação (art. 149, §2º, I) não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), interpretando restritivamente a norma imunizante.
RE 627.815/PR (Tema 329)	STF, Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 23.5.2013. <i>Ratio decidendi:</i> Reconheceu inconstitucionalidade da incidência de COFINS e PIS sobre receita auferida por variações cambiais ativas nas operações de exportação, aplicando a imunidade das receitas de exportação.
RE 177.137/RS	STF, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 24.5.1995. <i>Ratio decidendi:</i> Reconheceu constitucionalidade do Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) como contribuição interventiva válida, destinada ao apoio da marinha mercante e indústria naval brasileiras.

RE 214.206/AL	STF, Pleno, Rel. p/ acórdão Min. Nelson Jobim, j. 15.10.1997. <i>Ratio decidendi</i> : Reconheceu constitucionalidade da Contribuição destinada ao Instituto do Açúcar e do Alcool como contribuição interventiva válida para incrementar e incentivar o setor canavieiro.
RE 138.284/CE	STF, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 1º.7.1992. <i>Ratio decidendi</i> : Paradigma na jurisprudência sobre espécies de contribuições, estabelecendo critérios para identificação e classificação das contribuições sociais, interventivas e corporativas.
RE 573.675/SC (Tema 44)	STF, Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 25.3.2009. <i>Ratio decidendi</i> : Declarou constitucionalidade da Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), classificando-a como tributo de caráter sui generis, superando objeções de violação ao art. 60, §4º, III, CF.
REsp 652.554/RS	STJ, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, j. 8.9.2004. <i>Ratio decidendi</i> : Consolidou entendimento de que as anuidades devidas aos Conselhos Profissionais, por revestirem natureza tributária, estão sujeitas ao princípio da legalidade e não podem ser majoradas por atos infratlegais.
REsp 273.674/RS	STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 16.4.2002. <i>Ratio decidendi</i> : Firmou orientação de que a anuidade devida à OAB não reveste natureza tributária por força de sua finalidade institucional específica, distinguindo-a das demais contribuições corporativas.
REsp 848.287/RS	STJ, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, j. 7.8.2006. <i>Ratio decidendi</i> : Decidiu que a delegação da execução de serviços públicos a particulares não afasta a aplicação do regime remuneratório próprio do direito público (taxa), devendo prevalecer o regime tributário sobre o contratual.
Súmula 545 STF	"Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu." <i>Ratio decidendi</i> : Estabelece distinção formal entre taxa e tarifa, embora não tenha encerrado a controvérsia prática.
Súmula Vinculante 29 STF	"É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra." <i>Ratio decidendi</i> : Flexibiliza parcialmente a vedação do art. 145, §2º, permitindo coincidência parcial entre bases de cálculo.
Súmula Vinculante 19 STF	"A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento, ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o art. 145, II, da Constituição Federal." <i>Ratio decidendi</i> : Reconhece constitucionalidade da taxa de coleta de lixo como serviço específico e divisível.
Súmula Vinculante 41 STF	"O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa." <i>Ratio decidendi</i> : Consolida jurisprudência de que iluminação pública constitui serviço geral (uti universi), não específico e divisível, vedando sua remuneração por taxa.
Súmula 666 STF	"A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo." <i>Ratio decidendi</i> : Distingue contribuição confederativa (não tributária) das contribuições corporativas tributárias, limitando sua exigibilidade aos filiados voluntários.
Súmula Vinculante 40 STF	"A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo." <i>Ratio decidendi</i> : Reafirma em caráter vinculante a natureza não tributária da contribuição confederativa e sua exigibilidade restrita aos filiados.