



Fernando Rabello

100

TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: uma cesta de tributos emaranhados em um cipoal de normas tributárias

TAXATION IN BRAZIL: a basket of taxes entangled in a web of tax rules

Sérgio Ricardo Ferreira Mota

RESUMO

Entende existir no Brasil uma “cesta de tributos” – composta por impostos, taxas e outros – além de um emaranhado de normas tributárias vigentes que representa um verdadeiro cipoal. Conclui que a tão almejada reforma tributária deve estar atenta a ambas as questões se pretender realmente buscar a simplificação do sistema constitucional tributário brasileiro.

PALAVRAS-CHAVE

Direito Tributário; tributo; reforma tributária; norma tributária; sistema tributário brasileiro.

RESUMO

The author believes there is a “basket of taxes”, in Brazil – consisting of taxes, fees and others – and also a web of tax rules in force which account for a real entanglement. In his opinion, the much-desired tax reform should consider both problems if the intention is to really aim at a simplification of the Brazilian constitutional tax system.

KEYWORDS

Tax Law; tax; tax reform; tax rule; Brazilian tax system.

1 INTRODUÇÃO

Hoje, várias “listas de tributos” existentes no Brasil foram disponibilizadas na internet. Entretanto, percebe-se que essas listas estão incompletas ou possuem erros que confundem os **verdadeiros** tributos com outras figuras de natureza não tributária.

Este trabalho pretende enumerar a **verdadeira cesta** de tributos existentes no País e apontar que tão maior quanto o **problema** do número de tributos instituídos, ainda há o relativo ao emaranhado de normas tributárias vigentes, o que representa um **verdadeiro cipoal** a merecer a devida atenção por parte da tão almejada reforma tributária diuturnamente divulgada no Brasil.

2 CESTA DE TRIBUTOS

O Sistema Tributário Nacional, disposto na Constituição Federal de 1988, prevê a possibilidade de instituição de vários tributos (gênero), cujas espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios) se prestam à realização das atividades estatais gerais e específicas do Estado brasileiro, e delimita quais desses tributos podem ser instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Esses tributos expressamente previstos e delimitados na Constituição, por sua vez, incidem sobre a renda, o patrimônio ou o consumo, e suas prestações devem ser pagas *in pecunia*, isto é, em moeda corrente (MOTA, 2010a, p. 24).

O tributo é instrumento financeiro indispensável à realização das atividades estatais (MOTA, 2011b, p. 52-53), as quais são classificadas em atividades gerais e específicas. Os impostos (espécie tributária) arrecadados de toda a coletividade financiam as atividades estatais gerais, e os demais tributos (gênero) recolhidos por indivíduos ou grupos de indivíduos determináveis dessa coletividade financiam as atividades estatais específicas, em face de sua divisibilidade e referibilidade em relação a eles.

Até o momento foram instituídos no

Brasil seis impostos federais (mas outros três podem vir a sê-lo), três impostos estaduais, seis impostos distritais¹ e três impostos municipais.

Também foram estabelecidas várias taxas pelos 5.565 Municípios brasileiros, 26 Estados, Distrito Federal e União, mas, em face de suas diferenças particulares, serão enumerados aqui apenas as 24 principais taxas instituídas pela União.

Até o momento foram instituídos no Brasil seis impostos federais (mas outros três podem vir a sê-lo), três impostos estaduais, seis impostos distritais e três impostos municipais.

Quanto às contribuições especiais no Brasil, 13 são contribuições sociais gerais, 18 são contribuições sociais para a Seguridade Social, oito são contribuições sociais para o custeio do regime previdenciário de servidores públicos e militares, 11 são contribuições de intervenção no domínio econômico e seis são contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Cada um dos mais de 5.000 Municípios brasileiros, além do Distrito Federal, podem criar uma contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Por final, também podem ser instituídos empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria no País.

Portanto, existe atualmente no Brasil uma **verdadeira cesta** de tributos com mais de uma centena de impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, se consideradas aquelas várias taxas instituídas pelos Municípios, Estados e Distrito Federal.

Além desses tributos, existem ainda outras espécies não tributárias rotineiramente confundidas com tributos, como os preços públicos, tarifas, custas, emolumentos, laudêmios, foro e “taxa de ocupação”.

3 CIPOAL DE NORMAS TRIBUTÁRIAS

Tão maior quanto o **problema** do número de tributos existentes naquela **cesta**, ainda há o relativo ao emaranha-

do de normas tributárias vigentes, o que representa um verdadeiro **cipoal** a merecer a devida atenção por parte da tão almejada reforma tributária diuturnamente divulgada na grande mídia no Brasil (MOTA, 2010a, p. 139-140, 142, 145).

Por outro lado, é merecedor de lembrança que, quando da promulgação da Constituição Federal de 1988 já havia uma corrente de críticos defendendo

que o sistema tributário nacional mereceria alterações (MOTA, 2010b, p. 210). Conforme informam Amed e Negreiros, *o sistema tributário saído da Constituinte começou a receber críticas e restrições logo no dia seguinte à sua aprovação, por ser considerado extremamente complexo, pouco transparente e injusto* (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 297).

A necessidade de uma reforma tributária, portanto, não é construção atual. Sempre foi objeto de discussão no País.

Considerado, e.g., o período histórico próximo à instalação da Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988, realizada em 1º de fevereiro de 1987, convocada pela EC n. 26/85 e composta por parlamentares eleitos em 15 de novembro de 1986, é interessante anotar que uma Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira já havia sido criada pelo Decreto n. 91.157/85 (presidida por João Sayad). Ulteriormente, essa “Comissão Sayad” foi sucedida pela “Comissão Ary Oswaldo”. No período compreendido entre março de 1985 e fevereiro de 1986, Sulamis Dain coordenou alguns trabalhos intitulados “Estudos para a Reforma Tributária” (INPES, 1987a; 1987b; 1987c; 1987d; 1987e), iniciados na Secretaria de Planejamento da Presidência da República (Seplan-PR), cujos trabalhos prosseguiram ulteriormente em conjunto com o Instituto de Planejamento Econômico

e Social (Inpes) sob a coordenação de Fernando Rezende, até o mês de março de 1987, quando foram finalmente publicados (MOTA, 2010a, p. 56-60).

Esses “Estudos para a Reforma Tributária” tiveram o propósito de subsidiar os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte, à qual foi entregue, inclusive, um “Anteprojeto do Capítulo Tributário da Constituição” (INPES, 1987a, p. 40-48).

O projeto do sistema tributário nacional também foi objeto de estudo tanto pela Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, criada pelo Decreto n. 91.450/85 (presidida por Afonso Arinos de Melo Franco), isto é, anteriormente à instalação da Assembleia Nacional Constituinte, quanto pela Comissão do Instituto dos Advogados de São Paulo - IASP e da Associação Brasileira de Direito Financeiro - ABDF (MOTA, 2010a, p. 56-60).

Percebe-se, dessa forma, que o atual sistema tributário foi fruto de vários estudos. No entanto, merece ser objeto de novos estudos mais aprofundados nos dias atuais. Isso porque, tão logo promulgada a nova Constituição, ainda no ano de 1991, o presidente Fernando Collor de Mello enviou ao Congresso Nacional um extenso projeto de reforma tributária que ficou conhecido por “Emenda” (MOTA, 2010a, p. 66, 132, 140). Por isso, em seguida foi alardeado no País ter havido um “envelhecimento precoce” da Constituição Federal de 1988 (MOTA, 2010a, p. 140).

Não se pode negar que a reforma tributária seja uma necessidade na atualidade, mas ela não deve ser limitada ao contexto constitucional. Deve ser abrangente da legislação tributária infraconstitucional para que, como afirma Balthazar (2005, p. 185), vise *sanear o verdadeiro ‘cipóal’ em que se encontra*.

Na verdade, esse *cipóal* de normas tributárias sempre esteve presente na história fiscal e tributária brasileira, mesmo se considerada a ausência quase total de normas tributárias no texto da primeira Constituição Imperial de 1824 (BALHAZAR, 2006, p. 106). É que esse emaranhado de normas é uma característica histórica nacional no âmbito fiscal e tributário infraconstitucional no Brasil. É um fenômeno histórico nacional, não um fenômeno limitado à atualidade (MOTA, 2010a, p. 140-141).

Portanto, existe atualmente no Brasil uma verdadeira cesta de tributos com mais de uma centena de impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, se consideradas aquelas várias taxas instituídas pelos Municípios, Estados e Distrito Federal.

Essa afirmação pode ser demonstrada, *e.g.*, pela leitura do e mentário da legislação do Imposto sobre a Renda publicada entre os anos de 1843 e 1966, anotado pela Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda (1966, p. 115-161). Também pode ser demonstrada pela legislação tributária vigente no ano de 1986, cuja enumeração realizada por Ferreira aponta a existência de 1.196 atos legislativos (FERREIRA, 1986, p. 107-132).

Por isso, essa almejada *reforma tributária* deve ser entendida em três sentidos: a) como uma reforma constitucional tributária ampla, relativa à distribuição das competências tribu-

tárias; b) como uma reforma constitucional tributária restrita, pontual, relativa aos dispositivos constitucionais desnecessariamente contidos no capítulo constitucional correspondente; c) como uma reforma infraconstitucional da legislação tributária ordinária nacional (BALHAZAR, 1999, p. 5-7).

Entretanto, deve ser lembrado que, por diversos fatores de ordem política, econômica, social e cultural, não há vontade política no País no sentido de se realizar essa almejada reforma tributária. Como anotado por Balthazar, ainda no ano de 1999, *só estamos discutindo o assunto nos últimos dez anos* (CHRISTO-FOLETTI, 2009), apesar de essa reforma tributária ser defendida por muitos como uma necessidade ímpar na busca da simplificação do sistema constitucional tributário brasileiro mediante a eliminação daquele *cipóal* de normas tributárias vigentes e da redução daquela *cesta* de tributos atualmente existente.

4 ESPÉCIES NÃO TRIBUTÁRIAS

Além dos tributos daquela *cesta*, existem no País outras espécies não tributárias rotineiramente confundidas com tributos, como os preços públicos, tarifas, custas, emolumentos, laudêmios, foro e “taxa de ocupação”.

Não são tributos os preços públicos e/ou tarifas públicas cobrados pela prestação de serviços relacionados à exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, isto é, nas quais haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

É por isso que a denominada “taxa” de serviços prestados pela utilização de vias conservadas pelo poder público, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, é considerada por muitos juristas como pedágio, isto é, como tarifa pública, como preço público.

Também não são tributos as denominadas “taxas judiciais”, custas dos serviços forenses, emolumentos remuneratórios relativos aos atos forenses, de registros públicos e notariais, ainda que destinados exclusivamente ao custeio de seus serviços afetos, isto é, às suas atividades específicas².

Não são tributos os laudêmios decorrentes da transferência dos direitos de ocupação ou foro de imóveis localizados em terrenos da União. O foro decorrente de contrato de aforamento firmado com a União e a “taxa de ocupação” desses terrenos aforados e/ou ocupados também não são tributos.

Da mesma forma, a contribuição confederativa laboral dos empregados destinada ao custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição sindical prevista em lei, não possui natureza tributária.

Também não é tributo a contribuição confederativa patronal das empresas destinada ao custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva.

5 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

As *verdadeiras* espécies tributárias daquela *cesta* de tributos existentes no Brasil são:

Impostos: podem ser instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Sempre que possível, devem ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte;

Taxas: podem ser instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Não podem ter base de cálculo própria

de impostos e devem ser instituídas 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;

Contribuições especiais: podem ser instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. São subdivididas em: a) Contribuições sociais gerais; b) Contribuições sociais para a Seguridade Social; c) Contribuições sociais para o custeio do regime previdenciário de servidores públicos e militares; d) Contribuições de intervenção no domínio econômico; e) Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas;

Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública: podem ser instituídas pelos Municípios e pelo Distrito Federal.

Contribuições de melhoria decorrentes de obras públicas: podem ser instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Empréstimos compulsórios: podem ser instituídos apenas pela União para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

5.1 IMPOSTOS

5.1.1 IMPOSTOS FEDERAIS

– Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II): art. 153, I, da CF; DL n. 37/66.

– Imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE): art. 153, II, da CF; DL n. 1.578/77.

– Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR): art. 153, III, da CF; Leis n. 7.713/88, 8.981/95, 9.250/95 e 9.430/96, dentre outras.

– Imposto sobre produtos industrializados (IPI): art. 153, IV, da CF; Lei n. 4.502/64.

– Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF): art. 153, V, da CF; DL n. 1.783/80; Leis n. 5.143/66, 7.766/89, 8.033/90, 8.894/94, 9.532/97, 9.718/98 e 9.779/99, dentre outras.

– Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR): art. 153, VI, da CF; Lei

n. 9.393/96.

– Imposto sobre grandes fortunas (IGF): art. 153, VII, da CF (MOTA, 2009, 2010a, 2011a).

– Impostos relativos à competência tributária residual da União, não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos outros impostos discriminados na Constituição: art. 154, I, da CF.

– Impostos extraordinários instituídos pela União na iminência ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária: art. 154, II, da CF.

5.1.2 IMPOSTOS ESTADUAIS

– Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD): art. 155, I, da CF.

– Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS): art. 155, II, da CF.

– Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA): art. 155, III, da CF.

5.1.3 IMPOSTOS DISTRITAIS

– Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD): art. 155, I, da CF.

– Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS): art. 155, II, da CF.

– Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA): art. 155, III, da CF.

– Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU): art. 156, I, da CF.

– Imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI): art. 156, II, da CF.

– Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) não compreendidos no art. 155, II, da CF e definidos na LC n. 116/2003: art. 155, III, da CF.

5.1.4 IMPOSTOS MUNICIPAIS

– Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU): art. 156, I, da CF.

– Imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI): art. 156, II, da CF.

– Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) não compreendidos no art. 155, II, da CF e definidos na LC n. 116/2003: art. 155, III, da CF.

5.2 TAXAS

5.2.1 TAXAS FEDERAIS

– Taxa anual de autorização de pesquisa mineral relativa ao exercício do poder de polícia atribuído ao Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM): DL n. 227/67.

– Taxa da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) relativa ao exercício do poder de polícia atribuído à Agência: Lei n. 9.478/97.

– Taxa de avaliação *in loco* das instituições de educação superior e cursos de graduação relativa aos serviços prestados pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep): Lei n. 10.870/2004.

– Taxa de classificação, inspeção e fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias relativa aos serviços prestados e ao exercício do poder de polícia atribuído ao Ministério da Agricultura: DL n. 1.899/81.

– Taxa de controle e fiscalização ambiental (TCFA) relativa ao exercício do poder de polícia atribuído ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama): Lei n. 10.165/2000.

– Taxa de controle e fiscalização de produtos químicos relativa ao exercício do poder de polícia atribuído ao Departamento de Polícia Federal: Lei n. 10.357/2001.

– Taxa de fiscalização da aviação civil (TFAC) relativa ao exercício do poder de polícia atribuído à Agência Nacional de Aviação Civil (Anac): Lei n. 11.292/2006.

– Taxa de fiscalização de serviço de radiodifusão comunitária relativa ao exercício do poder de polícia atribuído à

Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel): Lei n. 9.612/98.

– Taxa de fiscalização de serviços de energia elétrica relativa ao exercício do poder de polícia atribuído à Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel): Lei n. 9.427/96.

– Taxa de fiscalização de serviços de transportes terrestres e aquaviários relativa ao exercício do poder de polícia atribuído à Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT), à Agência Nacional de Transportes Aquaviários (Antaq) e ao Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT): Lei n. 10.233/2001.

– Taxa de fiscalização de sorteios, vale-brindes ou concursos e de distribuição de prêmios relativa ao exercício do poder de polícia atribuído à Caixa Econômica Federal e à Secretaria de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda: Lei n. 5.768/71 e MP n. 2.158-35/2001.

– Taxa de fiscalização de vigilância sanitária relativa ao exercício do poder de polícia atribuído à Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa): Lei n. 9.782/99.

– Taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários relativa ao exercício do poder de polícia atribuído à Comissão de Valores Mobiliários (CVM): Lei n. 7.940/89.

– Taxa de fiscalização dos produtos controlados pelo Exército Brasileiro (TFPC) relativa ao exercício do poder de polícia atribuído ao Exército: Lei n. 10.834/2003.

– Taxa de fiscalização e controle da previdência complementar (Tafic) relativa ao exercício do poder de polícia atribuído à Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc): Lei n. 12.154/2009.

– Taxa de licenciamento, controle e fiscalização de materiais nucleares e radioativos e suas instalações (TLC) relativa ao exercício do poder de polícia atribuído à Comissão Nacional de Energia Nuclear (CNEN): Lei n. 9.765/98.

– Taxa de saúde suplementar relativa ao exercício do poder de polícia atribuído à Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS): Lei n. 9.961/2000.

– Taxa de serviços administrativos prestados pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (TSA) relativa aos serviços prestados e ao exercício do poder de polícia atribuído à Sufrema: Lei n. 9.960/2000.

– Taxa de serviços e processual do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade) relativa ao exercício do poder de polícia atribuído ao Conselho: Lei n. 9.781/99.

– Taxa de serviços metrologógicos relativa ao exercício do poder de polícia atribuído ao Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (Inmetro): Lei n. 9.933/99.

– Taxa de serviços prestados a estrangeiros relativa ao exercício do poder de polícia atribuído ao Conselho Nacional de Imigração: Lei n. 6.815/80.

– Taxa de serviços prestados pela utilização de vias conservadas pelo poder público, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão: arts. 150, V, e 175 da CF; Leis n. 8.987/95 e 10.233/2001.

– Taxa de utilização do Sistema Eletrônico de Controle da Arrecadação do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (Mercante) relativa ao exercício do poder de polícia atribuído ao Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante: Lei n. 10.893/2004.

– Taxa de utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) relativa ao exercício do poder de polícia atribuído à Secretaria da Receita Federal do Ministério da

Fazenda, destinada ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf): Lei n. 9.716/98.

5.2.2 TAXAS ESTADUAIS

– Taxas instituídas pelos Estados em razão do exercício do poder de polícia: art. 145, II, da CF.

– Taxas instituídas pelos Estados pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição: art. 145, II, da CF.

5.2.3 TAXAS DISTRITAIS

– Taxas instituídas pelo Distrito Federal em razão do exercício do poder de polícia: art. 145, II, da CF.

– Taxas instituídas pelo Distrito Federal pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição: art. 145, II, da CF.

5.2.4 TAXAS MUNICIPAIS

– Taxas instituídas pelos Municípios em razão do exercício do poder de polícia: art. 145, II, da CF.

– Taxas instituídas pelos Municípios pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição: art. 145, II, da CF.

5.3 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

5.3.1 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS FEDERAIS

5.3.1.1 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS:

– Contribuição para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS): art. 7º, III, da CF; art. 15 da Lei n. 8.036/90.

– Adicional de contribuição para o FGTS em caso de despedida de empregado sem justa causa: art. 7º, III, da CF; art. 1º da LC n. 110/2001.

– Adicional de contribuição para o FGTS sobre a remuneração paga e parcelas de que trata o art. 15 da Lei n. 8.036/90: art. 7º, III, da CF; art. 2º da LC n. 110/2001.

– Contribuição para o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE): art. 212, § 5º, da CF; art. 15 da Lei n. 9.424/96.

– Contribuição para o Serviço de Aprendizagem Rural (Senar): art. 62 do ADCT; Lei n. 8.315/91.

– Contribuição para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac): art. 240 da CF; DL n. 8.621/46.

– Contribuição para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai): art. 240 da CF; DL n. 4.048/42.

– Contribuição para o Serviço Nacional de Aprendizagem no Transporte (Senat): art. 240 da CF; Lei n. 8.706/93.

– Contribuição para o Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP): art. 240 da CF; MP n. 2.168-40/2001.

– Contribuição para o Serviço Social do Comércio (Sesc): art. 240 da CF; DL n. 9.853/46.

– Contribuição para o Serviço Social da Indústria (Sesi): art. 240 da CF; DL n. 9.403/46.

– Contribuição para o Serviço Social do Transporte (Sest): art. 240 da CF; Lei n. 8.706/93.

– Contribuição para o Instituto Nacional de Colonização e

Reforma Agrária (Incrá): art. 240 da CF; Lei n. 2.613/55.

5.3.1.2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA A SEGURIDADE SOCIAL:

5.3.1.2.1 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA A SEGURIDADE SOCIAL, DO EMPREGADOR, DA EMPRESA E DA ENTIDADE A ELA EQUIPARADA NA FORMA DA LEI:

– Contribuição sobre a folha de salário e remunerações em geral: art. 195, I, “a”, da CF; art. 22, I, da Lei n. 8.212/91.

– Contribuição para o Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT): arts. 7º, XXVIII, e 195, I, “a”, da CF; art. 23, I, da Lei n. 8.212/91.

– Contribuição do empregador doméstico: art. 195, I, “a”, da CF; art. 24 da Lei n. 8.212/91.

– Contribuição sobre o faturamento (contribuição para o financiamento da Seguridade Social - Cofins): art. 195, I, “b”, da CF; LC n. 70/91; Leis n. 9.718/98 e 10.833/2003.

– Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep): arts. 195, I, “b”, e 239 da CF; LC n. 7/70, 8/70 e 17/73; DLs n. 2.445/88 e 2.449/88; MP n. 1.212/95; Leis n. 9.715/98, 9.718/98 e 10.637/2002.

– Contribuição de retenção dos tomadores de mão-de-obra: arts. 149 e 195, I, “b”, da CF; art. 31 da Lei n. 8.212/91 e Lei n. 9.711/98.

– Contribuição de retenção das cooperativas de trabalho: arts. 149 e 195, I, “b”, da CF; art. 22, IV, da Lei n. 8.212/91.

– Contribuição dos clubes de futebol profissionais: arts. 149 e 195, I, “b”, da CF; art. 22, §§ 6º a 11, da Lei n. 8.212/91.

– Contribuição da agroindústria: art. 195, I, “b”, da CF; art. 22-A da Lei n. 8.212/91.

– Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL): art. 195, I, “c”, da CF; Lei n. 7.689/88.

– Contribuição para o Funrural: art. 195, I, da CF; Leis n. 8.540/92 e 8.870/94.

5.3.1.2.2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA A SEGURIDADE SOCIAL, DO TRABALHADOR E DOS DEMAIS SEGURADOS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL, EXCETO APOSENTADORIA E PENSÃO CONCEDIDAS PELO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL:

– Contribuição do empregado, do empregado doméstico e trabalhador avulso: arts. 149 e 195, II, da CF; art. 20 da Lei n. 8.212/91.

– Contribuição do segurado contribuinte individual e facultativo: arts. 149 e 195, II, da CF; art. 21 da Lei n. 8.212/91.

– Contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial: arts. 149 e 195, II, da CF; art. 25 da Lei n. 8.212/91.

5.3.1.2.3 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA A SEGURIDADE SOCIAL INCIDENTE SOBRE A RECEITA DE CONCURSOS DE PROGNÓSTICOS: ARTS. 149 E 195, III, DA CF; ART. 26 DA LEI N. 8.212/91.

5.3.1.2.4 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA A SEGURIDADE SOCIAL DO IMPORTADOR DE BENS OU SERVIÇOS DO EXTERIOR, OU DE QUEM A LEI A ELE EQUIPARAR:

– Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação): art. 195, IV, da CF; art. 1º da Lei n. 10.865/2004.

– Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/Pasep-Importação): art. 149, § 2º, II, da CF; art. 1º da Lei n. 10.865/2004.

5.3.1.2.5 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA A SEGURIDADE SOCIAL SOBRE OUTRAS FONTES DESTINADAS A GARANTIR A MANUTENÇÃO OU EXPANSÃO DA SEGURIDADE SOCIAL (CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS): ARTS. 154, I, E 195, § 4º, DA CF.

5.3.1.3 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O CUSTEIO DO REGIME PREVIDENCIÁRIO DE SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS E MILITARES:

– Contribuição previdenciária dos servidores públicos titulares de cargos efetivos da União, incluídas suas autarquias e fundações: arts. 40 e 149, § 1º, da CF.

– Contribuição previdenciária dos militares da União: arts. 142 e 149, § 1º, da CF:

– Contribuição previdenciária do Fundo de Pensão dos militares das respectivas Forças Armadas: Lei n. 8.237/91.

– Contribuição previdenciária do Fundo de Saúde dos militares das respectivas Forças Armadas: Lei n. 8.237/91.

5.3.1.4 CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO:

– Adicional ao Frete para a Renova-

ção da Marinha Mercante (AFRMM) e ao Fundo da Marinha Mercante (FMM): art. 149 da CF; DL n. 2.404/87; Lei n. 10.893/2004.

– Contribuição de intervenção no domínio econômico sobre combustíveis (Cide): arts. 149 e 177 da CF; Lei n. 10.336/2001.

– Contribuição de intervenção no domínio econômico sobre *royalties* (Cide) destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT): art. 149 da CF; Lei n. 10.168/2000.

– Contribuição para a Direção de Portos e Costas do Ministério da Marinha (DPC) destinada às atividades ligadas ao ensino profissional marítimo: art. 21, XII, “f”, da CF; art. 1º da Lei n. 5.461/68.

– Contribuição para o desenvolvimento da indústria cinematográfica nacional (Condecine) destinada ao Fundo Nacional da Cultura (FNC): art. 149 da CF; art. 32 da MP n. 2.228-1/2001; Lei n. 10.454/2002.

– Contribuição para o fomento da radiodifusão pública destinada à Empresa Brasil de Comunicação S.A. (EBC): art. 21, XII, “a”, da CF; art. 32 da Lei n. 11.652/2008.

– Contribuição ao Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Funittel): art. 21, XI, da CF; art. 4º, III e IV, da Lei n. 10.052/2000.

– Contribuição para o Fundo Aeroviário (Faer) destinada às atividades ligadas ao ensino profissional aeronáutico de tripulantes, técnicos e especialistas civis, para os serviços de apoio a proteção à navegação aérea a infraestrutura aeronáutica e a Aviação Civil em geral, a cargo do Ministério da Aeronáutica: art. 21, XII, “c”, da CF; DL n. 1.305/74.

– Contribuição para o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf): art. 149 da CF; art. 6 do DL n. 1.437/75.

– Contribuição para o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (Fistel): art. 21, XI, da CF; Leis n. 5.070/66 e 9.472/97.

– Contribuição para o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (Fust): art. 21, XI, da CF; art. 6 da Lei n. 9.998/2000.

5.3.1.5 CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS:

– Contribuição sindical laboral dos empregados destinada aos sindicatos das

categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades: art. 149 da CF; art. 578 do DL n. 5.452/43 (CLT)³.

– Contribuição sindical patronal das empresas destinada aos sindicatos das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades: art. 149 da CF; art. 578 do DL n. 5.452/43 (CLT).

– Contribuição ao Serviço de Apoio às Micro e às Pequenas Empresas (Sebrae): art. 149 da CF; art. 8º da Lei n. 8.029/90.

– Contribuição ao Serviço Social Autônomo – Agência de Promoção de Exportações do Brasil (Apex): art. 149 da CF; art. 12 da Lei n. 10.668/2003.

– Contribuição para a assistência social e educacional aos atletas profissionais, ex-atletas e aos em formação destinada à Federação das Associações de Atletas Profissionais (Faap): art. 149 da CF; art. 57 da Lei n. 9.615/98.

5.3.1.5.1 CONTRIBUIÇÕES AOS ÓRGÃOS DE CLASSE – CONSELHOS PROFISSIONAIS: ART. 149 DA CF:

– Conselho Regional de Administração: Lei n. 4.769/65.
 – Conselho Regional de Assistência Social: Lei n. 8.662/93.
 – Conselho Regional de Contabilidade: DL n. 9.295/46.
 – Conselho Regional de Corretores de Imóveis: Lei n. 6.530/78.

– Conselho Regional de Biblioteconomia: Lei n. 4.084/62.

– Conselho Regional de Biologia e Biomedicina: Lei n. 6.684/79.

– Conselho Regional de Economia: Lei n. 1.411/51.
 – Conselho Regional de Educação Física: Lei n. 9.696/98.
 – Conselho Regional de Enfermagem: Lei n. 5.905/73.
 – Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia: Lei n. 5.194/66.

– Conselho Regional de Farmácia: Lei n. 3.820/60.
 – Conselho Regional de Fisioterapia e Terapia Ocupacional: Lei n. 6.316/75.

– Conselho Regional de Fonoaudiologia: Lei n. 6.965/81.

– Conselho Regional de Medicina: Lei n. 3.268/57.

– Conselho Regional de Medicina Veterinária: Lei n. 5.517/68.

– Conselho Regional de Museologia: Lei n. 7.287/84.

– Conselho Regional de Nutricionistas: Lei n. 6.583/78.

– Conselho Regional de Odontologia: Lei n. 4.324/64.

– Conselho Regional de Profissionais de Relações Públicas: Lei n. 5.377/67.

– Conselho Regional de Psicologia: Lei n. 5.766/71.

– Conselho Regional de Química: Lei n. 2.800/56.

– Conselho Regional de Radiologia: Lei n. 7.394/85.

– Conselho Regional de Representantes Comerciais: Lei n. 4.886/65.

– Ordem dos Advogados do Brasil: Lei n. 8.906/94.

– Ordem dos Músicos do Brasil: Lei n. 3.857/60.

– Outros Conselhos Profissionais.

5.3.2 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS ESTADUAIS

5.3.2.1 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O CUSTEIO DO REGIME PREVIDENCIÁRIO DE SERVIDORES PÚBLICOS ESTADUAIS E MILITARES ESTADUAIS:

– Contribuição previdenciária dos servidores públicos titu-

lares de cargos efetivos dos Estados, incluídas suas autarquias e fundações: arts. 40 e 149, § 1º, da CF.

– Contribuição previdenciária dos militares dos Estados: arts. 142 e 149, § 1º, da CF.

5.3.3 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS DISTRITAIS

5.3.3.1 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O CUSTEIO DO REGIME PREVIDENCIÁRIO DE SERVIDORES PÚBLICOS E MILITARES DO DISTRITO FEDERAL:

– Contribuição previdenciária dos servidores públicos titulares de cargos efetivos do Distrito Federal, incluídas suas autarquias e fundações: arts. 40 e 149, § 1º, da CF.

– Contribuição previdenciária dos militares do Distrito Federal: arts. 142 e 149, § 1º, da CF.

5.3.4 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS MUNICIPAIS

5.3.4.1 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O CUSTEIO DO REGIME PREVIDENCIÁRIO DE SERVIDORES PÚBLICOS MUNICIPAIS:

– Contribuição previdenciária dos servidores públicos titulares de cargos efetivos dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações: arts. 40 e 149, § 1º, da CF.

5.4 CONTRIBUIÇÕES PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA (COSIP)

– Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública municipal: art. 149-A da CF

– Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública do Distrito Federal: art. 149-A da CF

5.5 CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

– Contribuição de melhoria decorrente de obras públicas federais: art. 145, III, da CF.

– Contribuição de melhoria decorrente de obras públicas estaduais: art. 145, III, da CF.

– Contribuição de melhoria decorrente de obras públicas do Distrito Federal: art. 145, III, da CF.

– Contribuição de melhoria decorrente de obras públicas municipais: art. 145, III, da CF.

5.6 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

– Empréstimos compulsórios instituídos pela União para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência: art. 148, I, da CF.

– Empréstimos compulsórios instituídos pela União para atender a despesas extraordinárias no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional: art. 148, II, da CF.

6 CONCLUSÃO

Existe atualmente no Brasil uma *verdadeira cesta* de tributos e um *verdadeiro cipocal* de normas tributárias vigentes.

O Sistema Tributário Nacional disposto na Constituição Federal de 1988 prevê a possibilidade de instituição de vários tributos (gênero), cujas espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios) são instrumentos financeiros indispensáveis à realização das atividades estatais. Os impostos (espécie tributária) arrecadados de toda a coletividade financiam as atividades estatais gerais, e os demais tributos (gênero) recolhidos

por indivíduos ou grupos de indivíduos determináveis dessa coletividade financiam as atividades estatais específicas, em face de sua divisibilidade e referibilidade em relação a eles.

Até o momento foram instituídos (ou podem vir a ser instituídos) no Brasil nove impostos federais, três impostos estaduais, seis impostos distritais, três impostos municipais; várias taxas pelos mais de 5.000 municípios brasileiros, 26 Estados, Distrito Federal e União; 13 contribuições sociais gerais; 18 contribuições sociais para a Seguridade Social; oito contribuições sociais para o custeio do regime previdenciário de servidores públicos federais, estaduais, municipais e do Distrito Federal, e militares federais, estaduais e do Distrito Federal; 11 contribuições de intervenção no domínio econômico; seis contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas; várias contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública por parte dos 5.565 municípios brasileiros e do Distrito Federal; empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria.

Além desses tributos, também existem outras espécies não tributárias rotineiramente confundidas com tributos, como os preços públicos, tarifas, "taxas judiciais", custas, emolumentos, laudêmios, foro, "taxa de ocupação", contribuição confederativa laboral dos empregados e contribuição confederativa patronal.

Entretanto, as *verdadeiras* espécies tributárias daquela *cesta* de tributos existentes no Brasil são apenas os impostos, taxas, contribuições especiais, contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública, contribuições de melhoria decorrentes de obras públicas e empréstimos compulsórios.

Tão maior quanto o *problema* do número de tributos existentes naquela *cesta*, ainda há o relativo ao emaranhado de normas tributárias vigentes que representa um verdadeiro *cipóal* a merecer a devida atenção por parte da tão almejada reforma tributária diuturnamente divulgada na grande mídia no Brasil. A necessidade dessa reforma tributária, por sua vez, não é construção atual. Sempre foi objeto de discussão no País.

Apesar de o atual sistema tributário ter sido fruto de vários estudos, merece ser objeto de novos estudos mais aprofundados nos dias atuais. Por outro

lado, essa reforma tributária não deve ser limitada ao contexto constitucional, deve ser abrangente da legislação tributária infraconstitucional para que busque sanear o *verdadeiro cipóal* de normas tributárias vigentes no País, que sempre esteve presente na história fiscal e tributária brasileira.

Essa almejada *reforma tributária*, no âmbito constitucional, portanto, deve ser ampla, relativamente à distribuição das competências tributárias, e pontual, relativamente aos dispositivos constitucionais desnecessariamente lá dispostos, mas também deve ser uma reforma tributária infraconstitucional, relativamente à legislação tributária ordinária nacional.

Concluindo, tão maior quanto a *verdadeira cesta* de tributos existentes no Brasil, há um emaranhado de normas tributárias vigentes que representa um *verdadeiro cipóal*, de forma que a tão almejada reforma tributária diuturnamente divulgada no país deve estar atenta a ambas as questões se pretender realmente buscar a simplificação do sistema constitucional tributário brasileiro.

NOTAS

- 1 O art. 147 da CF estabelece que ao Distrito Federal cabem os impostos municipais, bem como que competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais.
- 2 O STF entende cuidar de taxas.
- 3 O art. 7º da Lei n. 11.648/2008 estabelece que os arts. 578 a 610 da CLT vigorarão até que lei venha a disciplinar a "contribuição negocial" vinculada ao exercício efetivo da negociação coletiva e à aprovação em assembleia geral da categoria.

REFERÊNCIAS

- AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Sinafresp; Nobel, 2000.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Apresentação. In: _____ (Org.). *Reforma tributária e Mercosul: a instituição do IVA no direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 5-14.
- _____. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- _____. Tributos no Brasil império. In: _____ (Org.). *O tributo na história: da antiguidade à globalização*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 105-121.
- CHRISTOFOLETTI, Rogério. Tributarista critica falta de vontade em aprovar reforma. *A Notícia*, Economia, Joinville, 4 abr. 1999. Disponível em: <<http://www1.an.com.br/1999/abr/04/0ecc.htm>>. Acesso em: 1 maio 2009.
- COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Evolução do imposto de renda no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 1966.

FERREIRA, Benedito. *A história da tributação no Brasil: causas e feitos*. Brasília: [s.n.], 1986.

INPES. Estudos para a reforma tributária - Tomo 1: proposta de reforma do sistema tributário brasileiro. *Textos para Discussão Interna*, Rio de Janeiro, n. 104, mar. 1987a.

_____. Estudos para a reforma tributária - Tomo 2: tributação da renda e do patrimônio. *Textos para Discussão Interna*, Rio de Janeiro, n. 105, mar. 1987b.

_____. Estudos para a reforma tributária - Tomo 3: tributação de mercadorias e serviços. *Textos para Discussão Interna*, Rio de Janeiro, n. 106, mar. 1987c.

_____. Estudos para a reforma tributária - Tomo 4: contribuições sociais. *Textos para Discussão Interna*, Rio de Janeiro, n. 107, mar. 1987d.

_____. Estudos para a reforma tributária - Tomo 5: federalismo fiscal. *Textos para Discussão Interna*, Rio de Janeiro, n. 108, mar. 1987e.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Quantum mínimo delimitador da riqueza correspondente ao imposto sobre grandes fortunas no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 86, p. 324-341, maio/jun. 2009.

_____. *Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional*. São Paulo: MP Editora, 2010a.

_____. Justiça social, tributária e fiscal no Brasil: uma busca imposta pela constituição. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 93, p. 199-217, jul./ago. 2010b.

_____. Justiça especializada em matéria tributária na região sul do Brasil. *Revista CEJ*, Brasília, n. 50, p. 89-95, jul./set. 2010c.

_____. *Impuesto sobre grandes fortunas en Brasil*. Florianópolis: Insular, 2011a.

_____. Função social do tributo no Brasil: uma imposição constitucional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 97, p. 49-63, mar./abr. 2011b.

Artigo recebido em 23/5/2011.

Artigo aprovado em 29/5/2011.

Sérgio Ricardo Ferreira Mota é analista judiciário na 1ª Vara da Justiça Federal em Florianópolis-SC.