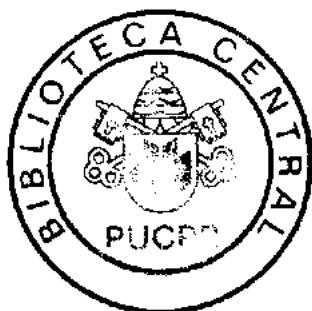




Pontifícia Universidade Católica
do Paraná

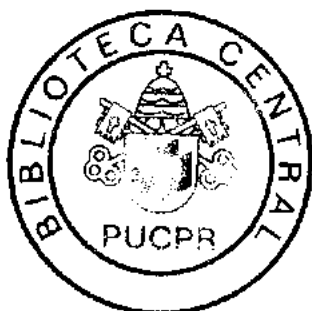
Rodrigo Caramori Petry

**As contribuições especiais como expressão
tributária do Estado Social Democrático de Direito**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

DEPARTAMENTO DE DIREITO
Programa de Pós-Graduação em Direito
Centro de Ciências Jurídicas e Sociais – CCJS

Curitiba, agosto de 2003



Pontifícia Universidade Católica
do Paraná

Rodrigo Caramori Petry

**As contribuições especiais como expressão tributária do Estado
Social Democrático de Direito**

Dissertação de Mestrado

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da PUCPR como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Dr. James Marins

Curitiba
Agosto de 2003

Pontifícia Universidade Católica
do Paraná

Rodrigo Caramori Petry

**As contribuições especiais como expressão tributária do Estado
Social Democrático de Direito**

Dissertação apresentada como requisito parcial para
obtenção do grau de Mestre pelo Programa de Pós-
graduação em Direito da PUCPR.
Aprovada pela Comissão Examinadora abaixo
assinada.

Prof. Dr. James Marins

Orientador

(Departamento de Direito – PUCPR)

Prof. Dr. Roberto Ferraz

Orientador "ad hoc"

(Departamento de Direito – PUCPR)

Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri

Convidado

(Livre-Docente - USP)

Prof. Dr. Luiz Alberto Blanchet

Convidado

(Departamento de Direito – PUCPR)

Curitiba, 31 de agosto de 2003

Agradecimentos

A Deus, pela graça de viver com discernimento e amor.

Ao meu Professor Orientador, James Marins, figura humana extraordinária, jurista brilhante e verdadeiro cultor do Direito Tributário, aqui e alhures, pelo incentivo pessoal, apoio acadêmico e pela confiança em mim depositada.

Aos meus pais, Adalberto e Neli, pelo apoio e dedicação diuturnos.

Aos meus irmãos e demais familiares queridos, com a promessa de compensar minha ausência.

Aos professores de minha banca de defesa, pelo prestígio com que me brindaram, ao pacientemente se disporem a ouvir minhas palavras.

Aos colegas e amigos que me acompanharam no Curso, com a certeza de nos reencontrarmos, sempre aprendendo.

Aos amigos e companheiros de trabalho, gentis cavalheiros, pelo inestimável apoio e compreensão nas horas em que tive de me ausentar para estudar.

E finalmente, aos amigos e todos os demais entes queridos, em cuja presença não pude estar, mas que em minhas amáveis lembranças sempre estiveram presentes.

Resumo

Petry, Rodrigo Caramori; **As contribuições especiais como expressão tributária do Estado Social Democrático de Direito**. Curitiba, 2003, 314p. Dissertação de Mestrado – Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

O presente trabalho pretende construir uma sistematização dos fundamentos e limites de uma espécie tributária recheada de peculiaridades, tanto em sua natureza quanto em seu regime jurídico: as contribuições especiais. As peculiaridades de que estão revestidas exigem um tratamento distinto daquele dado tradicionalmente aos demais tributos, especialmente em relação aos impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. A partir da concepção de Estado Social Democrático de Direito, a presente pesquisa envolve-se na busca da identidade tributária específica das contribuições especiais, mostrando a todo instante como sua natureza e seu espaço de atuação dentro da Constituição de 1988 é absolutamente diferenciado em relação às demais Constituições brasileiras. O esforço de pesquisa dirige-se a demonstrar que em virtude de uma série de fatores, a configuração da norma de incidência das contribuições especiais assim como o controle de sua constitucionalidade possuem características muito peculiares. Tais especificidades das contribuições não podem ser compreendidas sob a ótica dos critérios utilizados para as demais exações, devendo ser perfeitamente diferenciadas, a fim de evitar o estabelecimento do arbítrio na sua cobrança.

Palavras-chave

Direito Constitucional Tributário; classificação dos tributos; fundamentos e limites da tributação; contribuições especiais; natureza e regime jurídico.

Abstract

Petry, Rodrigo Caramori, The special contributions as a Tax Expression of the Social and Democratic State of Law. Curitiba, 2003, 314 p. Master degree research - Department of Law, Pontifícia Universidade Católica do Paraná;

The research intends to systematize the fundamentals and limits of a sort of tax with particular aspects not only in its quality but also in its legal system: the special contributions. The particular aspects which involve them, demand a distinguished treatment from the others taxes, specially the ones related to the traditional taxes and improvement taxes. This study involves the search for the specific tax identity of the special contributions since the Democratic Social State of Law conception; showing that its identity and its procedure into the Constitution of 1988 is absolutely larger and differential related to the other Constitutions. The effort of this research demonstrates that considering all the aspects, the configuration of the special contributions incidence, and the controlling of its constitution form, have very particular aspects, which can not be understood beneath the view of the other taxes, and they need to be completely understood, in order to not establish the request of these taxes in an arbitrary way.

Key Words

Constitutional tax law; taxes classification; fundamentals and limits taxation; special contributions; quality and legal system.

"Argumentos de necessidade, por mais respeitáveis que possam ser, não devem prevalecer sobre o império da Constituição.

Razões de Estado, ainda que vinculadas a motivos de elevado interesse social, não podem legitimar o desrespeito e a afronta a princípios e valores sobre os quais tem assento o nosso sistema de direito constitucional positivo."

(Celso de Mello, Ministro do Supremo Tribunal Federal, em seu voto no julgamento do RE n.º 150.764-1/PE)

SUMÁRIO

PARTE I – NOÇÕES INTRODUTÓRIAS E PROPEDEÚTICAS

1. Introdução.....	01
2. O Estado Social Democrático de Direito e a problemática da atividade tributária	07
2.1. Nascimento e evolução do Estado moderno.....	07
2.2. A tributação no Estado Social Democrático de Direito	12
2.3. Os Poderes constituídos e os problemas da tributação no Brasil.....	15
2.3.1. Poder Legislativo: a problemática da construção das leis tributárias.....	15
2.3.2. Poder Executivo: a problemática da aplicação das leis tributárias.....	17
2.3.3. Poder Judiciário: a problemática da interpretação das leis tributárias.....	19
3. Estudo preliminar: as normas jurídicas tributárias	22
3.1. Composição do Direito Tributário	22
3.2. Norma jurídica	23
3.3. Sistema jurídico tributário	25
3.4. Normas jurídicas tributárias	26

PARTE II – A NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

4. A natureza jurídica das contribuições especiais – terminologia e histórico	28
4.1. “Contribuições especiais” – questão terminológica.....	28
4.1.1. “Contribuição” e “contribuições especiais”	28
4.1.2. “Contribuição de melhoria” e “contribuições especiais”	30
4.1.3. “Contribuições parafiscais” e “contribuições especiais”	31
4.1.4. “Contribuições sociais” e “contribuições especiais”	32
4.2. Histórico das considerações em torno da natureza jurídica das “contribuições especiais”	32
4.2.1. “Contribuições” na Constituição de 1824 – o Império e as “rendas públicas”	33

4.2.2. "Contribuições" na Constituição de 1891 – a República e o "reinado" dos impostos e das taxas.....	35
4.2.3. "Contribuições" na Constituição de 1934 – surgimento da "contribuição de melhoria"	36
4.2.4. "Contribuições" na Constituição de 1937 – fixação das bases da organização sindical e profissional	37
4.2.5. "Contribuições" na Constituição de 1946 – a constitucionalização da previdência social	37
4.2.6. "Contribuições" na Emenda Constitucional n.º 18/1965 – definição de um sistema tributário	38
4.2.7. "Contribuições" no Código Tributário Nacional – a Lei n.º 5.172/1966 e o Decreto-lei n.º 27/1966	39
4.2.8. "Contribuições" na Constituição de 1967 – a intervenção do Estado na economia e nos sistemas previdenciário, sindical e profissional.....	41
4.2.9. "Contribuições" na Emenda n.º 01/1969 – a inserção das contribuições no capítulo do sistema tributário	43
4.2.10. "Contribuições" na Emenda Constitucional n.º 08/1977 – a "perda" da natureza tributária das contribuições sociais.....	45
4.2.11. "Contribuições" e a Constituição de 1988 – a "dominância" das contribuições sobre os demais tributos	47
 5. A natureza jurídica das contribuições especiais - sua identidade tributária	62
5.1. A importância de uma definição quanto à natureza tributária das contribuições especiais	62
5.2. O conceito de tributo na Constituição e as contribuições especiais.....	64
5.3. O conceito de tributo no Código Tributário Nacional (CTN) e as contribuições especiais	66
5.3.1. "Toda prestação pecuniária compulsória"	67
5.3.2. "Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir"	68
5.3.3. "Que não constitua sanção de ato ilícito"	69
5.3.4. "Instituída em lei"	69
5.3.5. "E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".....	70
5.4. As contribuições especiais são tributos	72
5.4.1. O art. 145 da Constituição Federal de 1988 não exclui a existência de outros tributos, além dos impostos, taxas e contribuições de melhoria.....	75
5.4.2. O art. 150, em seus §§ 6º e 7º, da Constituição, confirmam que as contribuições são espécie do gênero tributo	76

5.4.3. O art. 149 da Constituição de 1988 manda aplicar normas gerais tributárias (art. 146, III) e determinados princípios tributários (art. 150, I e III)	78
5.4.4. As contribuições são tributos finalísticos, mas perfeitamente compreensíveis no art. 3º do CTN	85
5.4.5. As contribuições são tributos finalísticos, não previstos pelo art. 4º do CTN, que é muito anterior à Constituição de 1988.....	87
5.4.6. A Emenda Constitucional n.º 08/1977 confirma a natureza tributária das contribuições especiais, mesmo antes de 1988.....	89
5.4.7. As contribuições estão presentes no capítulo da Constituição de 1988 que trata do sistema tributário nacional.....	90
5.4.8. As Constituições passadas não servem de parâmetro para análise da natureza das contribuições na Constituição de 1988.....	93
5.4.9. O fato do art. 5º do CTN (Lei n.º 5.172/1966) não discriminar as contribuições como tributo não possui relevância.....	93
5.4.10. As contribuições especiais são tributos na posição do Supremo Tribunal Federal (STF)	95
 6. A natureza jurídica própria das contribuições especiais e a classificação dos tributos	98
6.1. A utilidade da classificação dos tributos	98
6.2. A doutrina e as contribuições especiais nas diversas classificações dos tributos	100
6.2.1. Classificação bipartida e as contribuições especiais	101
6.2.2. Classificação tripartida e as contribuições especiais	103
6.2.3. Classificação quadripartida e as contribuições especiais.....	113
6.2.4. Classificação quinquipartida e as contribuições especiais.....	114
6.3. As contribuições especiais como espécie própria na classificação dos tributos pela Constituição Federal de 1988.....	115
6.3.1. Aspectos históricos das “classificações” constitucionais dos tributos.....	115
6.3.2. Competência tributária e classificação dos tributos – arts. 145, 148 e 149 da Constituição de 1988	118
6.3.3. A vinculação do produto da arrecadação das contribuições e o art. 167, IV, da Constituição de 1988	119

6.3.4. A tributação em um novo paradigma na Constituição de 1988 – o finalismo fiscal	122
6.3.5. A finalidade constitucional específica das contribuições como critério diferenciador dos demais tributos	127
6.4. A validação finalística das contribuições especiais na Constituição de 1988 através da referibilidade	135
6.4.1. Referibilidade nas contribuições especiais do art. 149 da Constituição.....	135
6.4.2. Referibilidade nas contribuições especiais do art. 195 da Constituição.....	139
6.4.3. Referibilidade nas contribuições especiais recepcionadas pelo §5º do art. 34 do ADCT da Constituição	142
6.5. As contribuições na classificação dos tributos do Código Tributário Nacional (CTN) – inaplicabilidade dos arts. 4º e 5º	143
6.6. As contribuições na classificação dos tributos pelo Supremo Tribunal Federal (STF).....	145

PARTE III – O REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

7. Regime jurídico das contribuições especiais - aspectos diferenciados do controle de constitucionalidade	146
7.1. A validação finalística das contribuições e o desvio normativo de finalidade.....	146
7.2. A validação finalística das contribuições e o devido processo legislativo.....	153
7.3. A validação finalística das contribuições e o desvio efetivo do produto da arrecadação	155
8. Regime jurídico das contribuições especiais – os aspectos de sua norma de incidência tributária	164
8.1. Aspecto material nas contribuições especiais	164
8.2. Aspecto espacial nas contribuições especiais	172
8.3. Aspecto temporal nas contribuições especiais	173
8.4. Aspecto pessoal nas contribuições especiais	174
8.5. Aspecto quantitativo nas contribuições especiais	179
9. O regime jurídico das contribuições especiais – outras especificidades constitucionais	182
9.1. As regras de imunidade (competência negativa) para as contribuições especiais	182

9.2. O princípio da anterioridade das leis tributárias para as contribuições especiais	184
10. Quadro geral das contribuições especiais e suas raízes constitucionais	186
10.1. As contribuições sociais (art. 149 da CF/1988)	190
10.1.1. A contribuição social do salário-educação (art. 149 cumulado com o §5º do art. 212 da CF/1988)	190
10.1.2. As contribuições sociais para a seguridade social (art. 149 cumulado com o art. 195 da CF/1988) e suas subespécies.....	190
10.1.3. As contribuições sociais para a seguridade social residuais (art. 149 cumulado com o art. 195, §4º da CF/1988).....	193
10.1.4. As contribuições sociais para a previdência e assistência social dos servidores públicos dos Estados, DF e Municípios (§1º do art. 149 da CF/1988)	195
10.2. As contribuições de intervenção no domínio econômico (arts. 149, <i>caput</i> , e §2º, e §4º do art. 177 da CF/1988)	195
10.3. As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas (arts. 149, 8º, IV e 240 da CF/1988)	197
10.4. A contribuição municipal para custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A da CF/1988)	198
11. Entidades jurídicas que não se configuram como contribuições especiais	200
11.1. As contribuições de melhoria (art. 145, III, da CF/1988)	200
11.2. A cobrança pelo uso de terreno de marinha (art. 20, VII, da CF/1988).....	200
11.3. A compensação pela exploração de recursos minerais (art. 20, §1º, da CF/1988)	202
11.4. As contribuições ao FGTS da Lei n.º 8.036/1990	203
11.5. As contribuições ao FGTS da Lei Complementar n.º 110/2001.....	204
12. Conclusões	206
13. Referências bibliográficas	211
14. Anexo.....	218

PARTE I – NOÇÕES INTRODUTÓRIAS E PROPEDÊUTICAS

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 representou uma substancial renovação nos rumos de diversos setores do Direito posto, especialmente o Direito Tributário. Nessa nova Carta Constitucional, foi o expressivo desenvolvimento das atividades interventivas do Estado brasileiro, alimentado na concepção de um Estado dirigido à realização de valores sociais e democráticos, que exigiu uma fundamental mudança no desenvolvimento da tributação no Brasil.

Essa transformação constitucional, por sua vez, acabou por gerar a necessidade de melhor compreender uma figura tributária até então relativamente pouco regradada pelas Constituições brasileiras anteriores: a contribuição especial. Construída a partir da concepção renovada de Estado Social Democrático de Direito, essa espécie tributária padece de melhor compreensão por parte da doutrina pátria, que ainda se encontra em construção em torno da figura.

Grande parte das incompreensões que cercam as contribuições especiais é derivada da reiterada edição de emendas constitucionais, que têm modificado constantemente a configuração dessa espécie tributária dentro do sistema legal brasileiro. Tal fato, aliado às especificidades das contribuições e ao uso de um modelo de análise adequado apenas ao estudo dos impostos e das taxas (tributos tradicionais), têm prejudicado a adequada compreensão da natureza e regime jurídicos adequados às contribuições especiais.

O campo de estudo em torno das contribuições é muito vasto, e até mesmo o seu caráter tributário ainda é alvo de polêmica entre alguns juristas. Os debates em torno das contribuições especiais são mais acirrados quanto à identificação ou não de um regime jurídico próprio especial, com regras de validação diferenciadas de outras espécies tributárias, especialmente dos impostos e das taxas.

A sua história constitucional conturbada e relativamente recente, sua natureza própria fundada nas finalidades que visa atingir (art. 149 da Constituição) e que vinculam o produto de sua arrecadação, a par do tratamento

relativamente pouco detalhado que a Constituição de 1988 dispensou à matéria, transformam as contribuições especiais em campo fértil para intensas discussões, ao que parece, intermináveis, não só nas salas de estudo, mas sobretudo nas câmaras legislativas, nas repartições fiscais, e nos tribunais.

Assim, justifica-se o aprofundamento do estudo das contribuições especiais, tarefa à qual se propõe o presente trabalho. A importância do tema é reforçada pelos expressivos valores que as contribuições carregam aos cofres do Estado brasileiro e das demais entidades que arrecadam contribuições em face de suas finalidades públicas. Do total da arrecadação de tributos federais no Brasil, mais de cinquenta por cento (50%) é advindo das contribuições especiais, sendo portanto uma espécie de tributo mais expressiva que todos os impostos e taxas federais vigentes.¹

Quanto à estrutura, o presente estudo é dividido fundamentalmente em três partes. A primeira, compreende o capítulo introdutório e outros dois (02) capítulos de caráter propedêutico, elaborados para introduzir o leitor à moderna concepção de Estado Social Democrático de Direito e uniformizar o entendimento em torno da norma tributária. Também são tecidas outras conceituações úteis à compreensão dos objetos precípuos de análise na pesquisa ora apresentada, quais sejam, a norma tributária e o sistema em que está inserida.

A segunda parte do trabalho compreende outros três (03) capítulos, onde serão desenvolvidos os fundamentos da natureza jurídica das contribuições especiais. A partir dos aspectos históricos que envolvem a figura, passando pela conceituação de tributo e outros aspectos relacionados, o trabalho buscará concluir pela caracterização da natureza tributária das contribuições especiais, fundamentando-a devidamente inclusive para traduzir-lhe em espécie tributária própria, diferenciada dos demais tributos.

Finalmente, na terceira parte do presente trabalho, estão compreendidos outros cinco (05) capítulos, ao longo dos quais será estudado o regime jurídico próprio das contribuições especiais, com notável destaque para a sistematização

¹ Sobre a carga tributária das contribuições especiais comparada com os demais tributos brasileiros, veja-se o estudo elaborado pela própria Secretaria da Receita Federal – Coordenação-

dos fundamentos e limites diferenciados para sua instituição e cobrança. O “terceiro ato” é concluído pela apresentação de um quadro panorâmico das contribuições especiais e suas subespécies, constitucionalmente qualificadas pelas suas finalidades.

A metodologia fundamental de análise a ser utilizada é a sistemática, e vincula-se à proposta central do presente trabalho: demonstrar a natureza jurídica tributária das contribuições especiais, e determinar as especificidades de seu regime jurídico próprio na perspectiva constitucional. O trabalho é portanto, precipuamente de sistematização, mas não se perde em superficialidades. Seu objetivo é palmilhar o texto da Carta Magna de 1988, desvendando com que traços o Estado Social Democrático de Direito desenha o sistema tributário moderno.

Assim sendo, não caberão análises mais detidas sobre cada uma das contribuições especiais em nível infraconstitucional. Inclusive porque um trabalho de investigação exaustivo das normas infraconstitucionais, especialmente das regras-matrizes de cada uma das subespécies de contribuições e suas diversas incidências, exigiria esforço sobre-humano, uma das razões pelas quais não se encontra na literatura nacional nenhum trabalho que tenha se ocupado dessa enorme tarefa.

A expansão do espectro constitucional das contribuições especiais na Carta de 1988, aliada à recepção de incontáveis normas ordinárias, infralegais inclusive, tudo por força do §5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição, multiplicaram extraordinariamente o número e a extensão das incidências dessa espécie tributária.

Tal constatação deve preocupar a todos, pois nem mesmo as premissas constitucionais que fundamentam os critérios de exame da constitucionalidade das contribuições especiais estão devidamente compreendidas e definidas pela doutrina, pelos legisladores, pelos administradores ou pelos magistrados.

A ausência de uma sistematização da matéria agrava a insegurança dos contribuintes, e o desconhecimento do real número e características das

As contribuições especiais, como espécie de tributo, também podem ser estudadas *sob a ótica de cada uma das três dimensões de garantias da relação tributária acima explicitadas*, e possuem diferenças de tratamento em relação aos demais tributos, tanto sob a ótica de sua formalização e cobrança como em relação à discussão administrativa e judicial de sua legitimidade.

Ou seja, a peculiar caracterização das contribuições especiais na Constituição de 1988 transporta conseqüências para os demais momentos vividos pela relação tributária, diferenciando as contribuições dos demais tributos também quanto à forma de exigir, fiscalizar e discutir a cobrança, seja na via administrativa ou na judicial.

Por vezes, até mesmo mudanças constitucionais (emendas) são realizadas com o fito de permitir regramentos específicos para a cobrança da obrigação tributária envolvida dentro da relação jurídica que implique na exigência de contribuições especiais.³

Assim, fixam-se peculiaridades das contribuições especiais: em seu lançamento; nas regras de decadência e prescrição; no regime de compensação tributário; nas regras de sigilo fiscal e bancário (vide a divulgação de listas com nomes dos devedores de contribuições para o INSS); nas regras do processo administrativo (vide a exigência de depósito recursal para análise de recurso administrativo perante o INSS); nas regras do processo judicial (vide a execução das contribuições sociais pela Justiça do Trabalho), e até mesmo, há regras peculiares para algumas contribuições em parcelamentos, anistias e remissões fiscais.

Mas conforme já explicitado anteriormente, o presente estudo das contribuições especiais se dirige à *conformação da relação jurídica em seu momento estático (relação advinda da incidência da norma jurídica)*.

Ou seja, tudo isso serve para concluir que os pontos de partida e de chegada da presente pesquisa confluem para a *norma de incidência tributária*

³ V.g., veja-se a Emenda Constitucional n.º 20/1998, que passou a permitir a execução das contribuições sociais pela Justiça do Trabalho, excepcionando regras de competência que dirigiam tal execução exclusivamente para a Justiça Federal.

das contribuições especiais, sempre vista na perspectiva da Constituição de 1988, que lhe dá uma matriz especial, a lhe qualificar como um tributo “sui generis”, onde a finalidade e o destino da arrecadação possuem relevância essencial ao controle de sua legitimidade.

Após tais esclarecimentos introdutórios, é chegado o momento de adentrar na pesquisa, com a esperança de que ela possa ao final resultar em conclusões úteis e assim servir como singela colaboração ao estudo das contribuições especiais, figura tão pouco compreendida em sua estatura constitucional.

2. O ESTADO SOCIAL DEMOCRÁTICO DE DIREITO E A PROBLEMÁTICA DA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA

2.1. NASCIMENTO E EVOLUÇÃO DO ESTADO MODERNO

O início da organização dos seres humanos em sociedade foi marcado historicamente pelo abandono da vida individual em prol da formação de uma comunidade, fato esse que se confundiu com a própria evolução da espécie humana.

Mas ao mesmo tempo em que representou soluções para diversos problemas inerentes à sobrevivência dos indivíduos (pois gerou proteção e auxílio mútuo), a convivência coletiva passou a se constituir em um desafio para seus integrantes.

Com a formação do gérmen social, os principais problemas e necessidades humanas ultrapassaram os interesses meramente individuais (necessidades e interesses específicos) e passaram a exigir resposta do corpo social como um todo.

Tais desafios exigiram com o passar do tempo a formação de uma espécie de poder político, que sofreu certa identificação com os indivíduos que se sobressaíram do grupo devido à determinadas qualidades, variáveis no curso da História.

Assim surgiu o que se conhece hodiernamente por “Estado”, reconhecido pela doutrina como um ente social organizado a partir de três elementos básicos: o grupo de indivíduos (povo), um espaço físico de convivência (território) e um aparato/forma de organização (governo soberano).⁴

O nascimento do Estado adveio em grande parte da percepção dos seres humanos no sentido de que para evitar a barbárie, a anarquia e a insegurança, era preciso formar uma instituição com vistas a organizar a vida de todos de acordo com determinados ideais comuns, que representariam o interesse geral.

⁴ Sobre os elementos do Estado e seus poderes, veja-se a obra do saudoso Prof. Hely Lopes Meirelles, “*Direito Administrativo Brasileiro*”. 23^a ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 60 e seguintes.

Assim, no princípio da organização político-social, os indivíduos que integravam uma comunidade aceitaram ceder uma parcela de sua liberdade, para em troca receber a segurança de uma entidade maior: o Estado. Essa entidade se revestiu de diversas formas ao longo da História, antes de se transformar no que se conhece atualmente por Estado Democrático de Direito.⁵

Portanto, o Estado nasceu com a tarefa de atender às necessidades do corpo social. Nesse sentido, observe-se que o próprio conceito de Estado se liga intimamente com a prestação de serviços públicos, que nada mais são do que atividades que o Estado desenvolve para fazer frente aos seus fins. Tais fins, por sua vez, são determinados com base nos valores vigentes na sociedade.

Para fazer frente aos gastos exigidos pela prestação dos serviços públicos, o Estado precisa obter e/ou criar recursos, gerir tais recursos e despender os de forma organizada e otimizada. Essa atividade financeira do Estado fez surgir a necessidade de estudar seus fundamentos políticos e jurídicos, assim como seus limites, tarefa esta que coube à Ciência das Finanças, que por sua vez, sendo normatizada nos moldes jurídicos, deu origem ao Direito Financeiro.

Dentro dessa perspectiva de estudo, importa voltar à análise do Estado como organização político-social, para trazer à tona a concepção de “Estado Social e Democrático de Direito”. Em primeiro lugar, o Estado que se diz “de Direito” é basicamente aquele que se submete à normas jurídicas, criadas para regular o exercício de seu poder, limitando-o, assim como limita a liberdade dos indivíduos.

Mas para que haja efetiva submissão do Estado ao Direito, é preciso expedir uma norma superior à própria lei criada pelo Estado, que lhe defina a estrutura e garanta direitos e liberdades aos indivíduos. Essa norma suprema é

⁵ Sobre a evolução histórica da regulação do poder político e do Estado, veja-se o estudo de Carlos Ari Sundfeld, na obra *Fundamentos de Direito Público*. 4^a ed., São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 29-36.

chamada de “Constituição”. Dela depende portanto a própria existência do Estado de Direito.⁶

A estruturação do Estado de Direito deve ainda propiciar que o Estado seja dividido em unidades de poder (na clássica divisão tripartida de MONTESQUIEU), com funções próprias e autônomas, para que se regulem e fiscalizem mutuamente, a fim de tornar efetivo o controle do Direito sobre o Estado: surgem assim os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Nesse sentido, CARLOS ARI SUNDFELD esclarece ser a separação dos Poderes um elemento próprio do Estado de Direito, e que ao lado da Constituição, da superioridade da lei e da garantia dos direitos individuais, formam os alicerces dessa concepção do Estado.⁷

A marcha de evolução histórica do Estado de Direito também lhe adicionou um outro elemento, o democrático, que tem como desdobramento o regime político denominado “República”. O Estado Democrático de Direito simboliza portanto a participação do povo no exercício da vontade coletiva, através de representantes populares.⁸

E tendo na República seu elemento reflexo, o Estado Democrático de Direito trará consigo a necessária obediência à três princípios fundamentais do regime republicano, explicitados pelo saudoso GERALDO ATALIBA⁹: legalidade, isonomia e intangibilidade das liberdades públicas.

⁶ Assim sendo, entendemos prescindível falar-se em “Estado Constitucional de Direito”, uma vez que a “constitucionalidade” é inerente ao “Estado de Direito”.

⁷ Pelas palavras do conceituado Professor: “De um lado, percebemos que a vinculação do Estado à lei, para ser efetiva, exige que, dentro dele, uma mesma autoridade não seja incumbida de fazer a lei e de, ao mesmo tempo, aplicá-la. Caso contrário, ao fazer a aplicação, poderia alterar a lei anteriormente feita. Ainda: necessária a presença de outra autoridade, também diversa das demais, para julgar as eventuais irregularidades da lei e de sua aplicação. Em outras palavras, as funções de fazer as leis (legislar), aplicá-las (administrar) e resolver os conflitos (julgar) devem pertencer a autoridades distintas e independentes. A isso denominamos *separação dos Poderes*.” (grifo do original). (Op.cit., p. 38).

⁸ Na República brasileira, além da representação popular por “delegados do povo”, a Constituição de 1988 também previu (art. 1º) formas diretas de participação do povo no governo, como se verifica nas hipóteses de plebiscito, referendo, e iniciativa popular de projetos de lei, possibilidades previstas no texto constitucional.

⁹ “São, com igual importância, os princípios da legalidade, da isonomia e da intangibilidade das liberdades públicas, expandidos em clima no qual se asseguram a certeza e segurança do Direito. Tal é o grau de evidência da transcendência desses princípios, que facilmente se verifica estarem na base da república. Bem se vê que todos eles têm como ponto de partida a noção de

Em um último passo de evolução, forma-se hodiernamente a idéia de um “Estado Social”, a anexar-se na expressão “Democrático de Direito”. A origem de tal concepção encontra-se na transformação do Estado liberal no *Welfare State* (Estado Bem-Estar)¹⁰, fenômeno que acompanhou a constitucionalização da regulação econômica durante o século XX.¹¹

Veja-se que no início do constitucionalismo (séc. XVIII), as primeiras Constituições não possuíam normas destinadas a disciplinar a atividade econômica, pois vigorava o pensamento liberal, pelo qual na economia haveria apenas a necessidade de atuação da “mão invisível” dos mecanismos de mercado, na concepção de ADAM SMITH. O que havia eram apenas regras constitucionais com repercussão econômica.

Surgidas as primeiras Constituições em um momento histórico no qual as lembranças do Absolutismo ainda palpitavam, as atenções voltavam-se para construir textos constitucionais que tratassem da proteção do cidadão frente ao Estado, estruturando assim a limitação do poder político. Assim fortalecia-se a idéia de proteção aos direitos e liberdades, tão bem trabalhada por J.J. GOMES CANOTILHO¹², e portanto, no regime político liberal das Constituições dos

representatividade baseada na teoria da soberania popular.” (*República e Constituição*. 2ª ed., atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, São Paulo: Malheiros, 2001, p. 119).

¹⁰ Na atenta reflexão do saudoso Hely Lopes Meirelles: “Modernamente, o *Estado de Direito* aprimorou-se no *Estado de Bem-Estar (Welfare State)*, em busca de melhoria das condições sociais da comunidade. Não é o *Estado Liberal*, que se omite ante a conduta individual, nem o *Estado Socialista*, que suprime a iniciativa particular. É o Estado orientador e incentivador da conduta individual no sentido do bem-estar social. Para atingir esse objetivo o *Estado de Bem-Estar* intervém na propriedade e no domínio econômico quando utilizados contra o bem comum da coletividade.” (*Direito Administrativo Brasileiro*. 23ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 483).

¹¹ Em verdade, a preocupação com a regulamentação econômica e social na ordem constitucional também está ligada com concepções políticas socialistas. As Constituições dos regimes socialistas, como faz prova a Constituição soviética de 1936, vieram carregadas por essa espécie de regulamentação estatal no âmbito econômico. Com a evolução das concepções sobre o campo econômico, desenvolveram-se também as preocupações de cunho social. Mas há de se fazer a devida distinção entre Estado Social e “Estado Socialista”, como alerta Paulo Bonavides, *in verbis*: “O Estado social representa efetivamente uma transformação superestrutural por que passou o antigo Estado liberal. Seus matizes são riquíssimos e diversos. Mas algo, no Ocidente, o distingue, desde as bases, do Estado proletário, que o socialismo marxista intenta implantar: é que ele conserva sua adesão à ordem capitalista, princípio cardenal a que não renuncia.” (*Do Estado Liberal ao Estado Social*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, p. 184).

¹² *In Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2ª ed., Coimbra: Almedina, 1998, p. 1.276.

séculos XVIII e XIX não se concebia a intervenção estatal no domínio econômico e social.¹³

As experiências negativas dessa falta de preocupação econômico-social, sobretudo diante de grandes crises mundiais, como as ocorridas durante as grandes guerras, mudaram a concepção do constitucionalismo até então vigente, despertando os juristas para a importância de delimitar a ordem econômica e social no bojo das cartas constitucionais, o que ocorreria a partir do início do século XX.¹⁴

A partir dessa evolução, desenvolve-se atualmente a concepção do “Estado Social e Democrático de Direito”, na qual se insere o Estado brasileiro, onde o Estado se compromete *ativamente com o desenvolvimento e a justiça social*, conforme se depreende da Constituição de 1988, em seus dispositivos introdutórios, especialmente os artigos 1º, 2º e 3º, *in verbis*:

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos:

I – a soberania;

II – a cidadania;

III – a dignidade da pessoa humana;

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V – o pluralismo político

Parágrafo único. Todo Poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

¹³ No comentário de Jose Cretella Junior, todo o bem que o Estado fazia na economia era um mal; enquanto que todo o mal que o Estado fazia era um bem. A ingerência estatal era vista sempre como nefasta (*Comentários à Constituição de 1988*. Vol. 8, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993, p. 3.949).

¹⁴ No Pós-Guerra, já no séc. XX, a Constituição de Weimar (1919 – Alemanha), fixou um primeiro modelo de regulamentação sistemática da economia, em linhas gerais. Ao contrário do que alguns pensam, como informa Manoel Gonçalves Ferreira Filho (*In A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 6ª ed., São Paulo: Malheiros), não foi a Constituição mexicana de 1917 a primeira a apresentar uma sistematização econômica, mas sim a alemã, de 1919. A partir da Constituição alemã de 1919 outras Constituições assumiram posições semelhantes, notadamente na Europa.

Pode-se dizer que a Constituição de 1988 possui um conteúdo econômico programático inédito na história constitucional brasileira, o que implica reconhecer um tratamento especial a todas as normas econômicas e sociais nela presentes. Por sua vez, tal fato se reflete na atividade financeira do Estado brasileiro, preenchendo-a de peculiaridades, especialmente no tocante à atividade tributária, campo fértil de conflitos e incompreensões, que em parte serão investigadas nos próximos capítulos.

Como será visto ao longo de todo o presente trabalho, as chamadas "contribuições especiais", compondo uma espécie tributária *sui generis*, prevista precipuamente no art. 149 da Constituição Federal de 1988, são reveladas e inspiradas por essa nova concepção de Estado Social e Democrático de Direito, encontrando nele, ao mesmo tempo, seus fundamentos e suas limitações.

2.2. A TRIBUTAÇÃO NO ESTADO SOCIAL DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Compondo essencial parte da atividade financeira do Estado, a arrecadação de tributos (receitas derivadas, na classificação do saudoso ALIOMAR BALEEIRO)¹⁵ sempre foi ponto de controvérsias, desde os tempos mais remotos.

Isso porque a relação tributária é histórica e universalmente marcada pela rejeição daquele que se encontra no pólo passivo do liame obrigacional, conhecido comumente pelo termo "contribuinte". A noção de "tributo" na História Antiga era associada à riqueza entregue pelo povo subjugado, à nação vencedora na guerra. Sua rejeição também derivou de um constante questionamento acerca da justiça da tributação, retratado até mesmo no texto da Bíblia.¹⁶

¹⁵ Na classificação do saudoso Financista, as entradas ou ingressos públicos seriam divididas em "movimentos de fundo ou de caixa" (empréstimos e outros) e "receitas". Dentre as receitas do Estado, estariam as receitas originárias ou voluntárias (doações, bens vacantes) e as receitas derivadas (tributos, multas e reparações de guerra). (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14^a ed. (revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli), Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 121).

¹⁶ É interessante ver o célebre trecho bíblico (Novo Testamento), em Lucas, Capítulo 19, versículos 19 e seguintes, que retrata o questionamento feito à Jesus Cristo pelos enviados dos sacerdotes e escribas que tentavam flagrar o Profeta em alguma declaração pela qual pudesse ser preso em nome do Poder do Imperador: "E perguntaram-lhe, dizendo: - Mestre, nós sabemos que falas e ensinas bem e retamente e que não consideras a aparência da pessoa, mas ensinas com verdade o caminho de Deus. É nos lícito dar tributo à César ou não?" Ao que Jesus,

Foi com a evolução da organização político-social dos seres humanos, com a formação do Estado de Direito, que a tributação passou de mera relação de poder para uma relação jurídica, ou seja, pautada necessariamente na lei, e antes, na Constituição. Cumpre verificar que no Estado brasileiro, essa base axiológica encontra supedâneo em dois direitos fundamentais do cidadão: a propriedade e a liberdade, que em última análise fazem parte da base antropológica do próprio Estado de Direito.²⁰

No Brasil, a relação jurídica tributária e seus reflexos têm sido objeto de grandes discussões e polêmicas, sem perspectiva de findar tão cedo. Esse conjunto de controvérsias em torno da tributação não é exclusivo do Brasil, como esclarece J.J. FERREIRO LAPATZA, estando presente, em maior ou menor grau, em todas as democracias atuais.²¹

A par da conhecida discussão sobre a reforma do sistema tributário brasileiro, a preocupação com a litigiosidade causada pela atividade tributária acabou resultando inclusive em um projeto de lei complementar especialmente voltado à tentativa de reequilibrar a relação jurídica tributária no Brasil, projeto esse ao qual se deu a alcunha de “Código de Defesa do Contribuinte”.²²

A discussão da natureza e regime jurídicos das “contribuições especiais” está envolvida nesse quadro controvertido da atividade tributária, e para estudá-

²⁰ Nesse sentido, veja-se a análise de James Marins: “O Estado de Direito pouco vale sem sua base antropológica e esta é composta por uma diversidade infinita de necessidades, anseios, interesses morais e materiais que são traduzidos em linguagem escrita, na medida do possível, em um abrangente plexo de valores que por integrarem a Constituição são tidos como juridicizados, constitucionalizados.

Dentro desse conjunto de valores, dois se apresentam como nucleares na grande maioria da sociedades contemporâneas: a propriedade e a liberdade.

Praticamente tudo que se faça em sociedade toca com esses dois valores e o Estado de Direito é a forma mais avançada para atribuir segurança ao seu gozo.” (*Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 12).

²¹ Comentando a necessidade de uma especial proteção dos cidadãos frente à atividade tributária, tanto na Espanha quanto nas demais democracias, veja-se o estudo do citado jurista espanhol, em seu trabalho *El Estatuto del Contribuyente y las Facultades Normativas de la Administración*. In “Justiça Tributária (1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET). São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 313-328).

²² Vide Projeto de LC n.º 646/1999, do Senado Federal, atualmente em tramitação no Congresso Nacional. Particularmente, acredita-se não ser de todo adequada a alcunha “Código de Defesa do Contribuinte”, pois o projeto traz na verdade regras que equilibram a relação tributária, e que na verdade não protegem apenas os contribuintes, mas o próprio Estado enquanto ente tributário. Da justiça na tributação depende a própria arrecadação, pois um sistema irracional torna-se facilmente autofágico.

lo com mais propriedade, cabe agora construir um breve panorama das razões pelas quais a tributação no Brasil é alvo de tamanhas querelas, a oferecer diversas dificuldades à compreensão dos limites do fenômeno tributário. Como metodologia de análise, preocupou-se em construir o panorama a partir da separação dos Poderes da República.

2.3. OS PODERES CONSTITUÍDOS E OS PROBLEMAS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

2.3.1. PODER LEGISLATIVO: A PROBLEMÁTICA DA CONSTRUÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS

Em um Estado de Direito (preso ao princípio da legalidade), a lei tributária é o ponto de partida da tributação, e em grande parte, também é nela que se originam inúmeros problemas. Em resumo, podem ser apontados os seguintes desafios e problemas do Direito Tributário a partir da visão do Legislativo:

- a) Sendo a iniciativa das leis tributárias um ato no mais das vezes “encomendado” pelo Chefe do Poder Executivo, os textos dos projetos de lei muitas vezes vêm carregados de dispositivos que não se coadunam com os limites tributários constitucionais e legais, pois o ente político que propõe a lei tributária é o maior interessado em sua aprovação. Tal fato favorece a ocorrência de diversas formas de “pressão política” sobre os membros do Poder Legislativo, o que resulta por vezes na formulação de textos contrários ao Direito.²³

²³ Lembre-se porém que a iniciativa de leis tributárias não é exclusiva do Poder Executivo, exceto no caso dos Territórios, conforme prescreve o art. 61, §1º da Constituição Federal de 1988. Apesar de influenciar na execução da política orçamentária, assuntos tributários podem ser tratados em projetos de lei conduzidos por iniciativa do Poder Executivo, Poder Legislativo, ou eventualmente até por meio de iniciativa popular, no teor do previsto no art. 61, §2º da Constituição. Na prática, porém, a iniciativa das leis tributárias é exercida sempre sob as vistas do Chefe do Poder Executivo, especialmente por sua influência no orçamento público.

O tema da exclusividade ou concorrência na iniciativa das leis tributárias entre Executivo e Legislativo, é polêmico. Parte dos tribunais pátrios tem entendido pela exclusividade da iniciativa pelo Poder Executivo, fundamentando-se no prescrito pelo §1º do art. 61 da CF/1988. Porém, boa parte da doutrina nacional compreende que tal dispositivo constitucional serve apenas para elencar a competência exclusiva do Executivo para a iniciativa de leis tributárias envolvendo Territórios, não se aplicando para as leis tributárias da União, Estados, DF e Municípios. Nesse sentido, vejam-se os comentários de Vergílio Mariano de Lima, em seu artigo intitulado *A Iniciativa da Lei em Matéria Tributária*. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n.º 37, pp. 84-101.

- b) Por exigência do regime democrático, as casas legislativas são compostas por diversos parlamentares, cada qual representando um segmento da sociedade, e muitos deles não possuem formação dirigida a lhes dar o conhecimento da linguagem jurídica. É compreensível que tal fato propicie a aprovação de leis com linguagem imprecisa, maculadas com atecias, deficiências e ambigüidades, o que prejudica notavelmente a compreensão das normas tributárias.²⁴
- c) A forma apressada com que os parlamentares deliberam as leis tributárias, pressionados pelo constante apelo das “necessidades de caixa” do Governo, prejudica reflexões mais detidas sobre seus dispositivos. Tal fato naturalmente cria incompreensões e contestações por parte de grupos sociais cuja opinião e participação não foi suficientemente colhida no precipitado processo de elaboração do texto da lei tributária. A pressa na elaboração da lei também favorece a desobediência a regras fundamentais do próprio processo legislativo²⁵, essenciais à legitimação da lei.²⁶
- d) A proliferação de leis tributárias é outro aspecto preocupante, pois a quantidade de normas, assim como a sua complexidade e mutabilidade, impedem a sistematização, compreensão e operacionalização precisa da legislação fiscal, propiciando uma infinidade de dúvidas e discussões para seus intérpretes, ou seja: para os contribuintes, magistrados, e inclusive para os próprios agentes da Administração Tributária.²⁷ Muitas vezes as normas têm sido editadas sem obediência à Lei Complementar n.º 95/1998, que trata da melhor e mais organizada redação das leis brasileiras.

²⁴ Sobre o assunto, vejam-se os comentários de Paulo de Barros Carvalho, em seu *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, pp. 04-05.

²⁵ Vide as normas constitucionais relativas ao processo legislativo, constantes nos arts. 59 e seguintes da Constituição Federal de 1988.

²⁶ Os requisitos formais da lei são portanto essenciais para sua validade, pois consubstanciam a legitimidade necessária ao atendimento do regime democrático. Nesse sentido, veja-se o comentário de Paulo de Barros Carvalho: “Trata-se de um conceito sobremaneira relevante porque a validade de uma prescrição jurídica está intimamente ligada à legitimidade do órgão que a expediu, bem como ao procedimento empregado na sua produção.” (*Op. cit.*, p. 46).

²⁷ A “parafernália” legislativa tributária propicia a manutenção de um modelo legal assistemático e antinômico, multiplicador de querelas fiscais, como bem observa James Marins, em sua obra *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. São Paulo: Dialética, 2ª ed., 2002, p. 21.

2.3.2. PODER EXECUTIVO: A PROBLEMÁTICA DA APLICAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS

É deveras importante ressaltar a distinção entre a vontade do Estado republicano (“povo”) e a vontade ou necessidade do governante. O “poder tributante” (aqui representado pelo Poder Executivo) não age de forma independente, mas vinculado à *vontade popular, que em última análise se encontra plasmada no texto constitucional, traduzida nos fundamentos e limites ao exercício da atividade tributária*. Tal atividade em nosso País é nitidamente cercada por um regime de “especial segurança constitucional”, na expressão utilizada por JAMES MARINS.²⁸

Tal preocupação com a prudência na atividade tributária já estava presente nas agudas observações de MONTESQUIEU, em pleno século XVIII, pelas quais assim se expressou:

“Para estabelecer corretamente esta receita, devem-se considerar tanto as necessidades do Estado quanto as necessidades dos cidadãos. Não se deve tirar das necessidades reais do povo para dar às necessidades imaginárias do Estado.

As necessidades imaginárias do Estado são o que exigem as paixões e as fraquezas daqueles que governam, o encanto de um projeto extraordinário, a vontade doentia de uma glória vã e certa impotência do espírito contra as fantasias. *Muitas vezes aqueles que, com espírito inquieto, estavam na direção dos negócios sob o príncipe pensaram que as necessidades do Estado eram as necessidades de suas almas pequenas.*”²⁹ (grifo nosso).

O Poder Executivo possui participação especialmente destacada na criação e enfrentamento de problemas no campo tributário. Podemos citar os seguintes problemas e desafios da tributação do ponto de vista do Poder Executivo:

- a) O Poder Executivo têm colaborado com a falta de clareza do ordenamento legal tributário, uma vez que patrocina a multiplicação desenfreada das leis reguladoras dos tributos, especialmente através da edição e reedição de medidas provisórias, onde freqüentemente são inseridas normas sobre os mais diversos tributos, transformando a legislação tributária em verdadeira

²⁸ Vide sua obra: *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13.

²⁹ *O Espírito das Leis*. (tradução de Cristina Murachco). São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 221.

“colcha de retalhos”.³⁰ Essa falta de clareza das normas não permite aos contribuintes se atualizarem, facilitando a incompreensão dos regimes aos quais estão submetidos, dificultando o conhecimento das benesses fiscais a que porventura tenham direito, e prejudicando a compreensão de suas obrigações.

- b) Ainda, os órgãos da Administração Fazendária constantemente editam atos infralegais tratando da interpretação das normas tributárias em descompasso com a Constituição e com a legislação regente da matéria, e em prejuízo dos contribuintes, o que propicia, ao lado dos demais fatores, uma alta litigiosidade na relação tributária.
- c) O Poder Executivo não consegue fazer retornar à sociedade a sensação de estar sendo compensada da tributação através de uma prestação eficiente dos serviços públicos. Essa situação causa enorme rejeição da norma tributária por parte dos contribuintes, que somada à baixa credibilidade dos administradores públicos, propicia a multiplicação da sonegação, evasão de divisas, etc.
- d) O despreparo de boa parte dos agentes fiscais, muitas vezes estimulados à autuar, apreender mercadorias, multar e coagir desmedidamente os contribuintes, também colabora para a litigiosidade da já delicada relação tributária. O uso de técnicas presuntivas, as considerações de ordem estritamente econômica apartadas do jurídico, e a discricionariedade que ocorrem em diversas fiscalizações, colaboram para o agravamento da situação. Cite-se ainda a conhecida burocratização dos controles fiscais, tudo voltado a uma incessante luta contra a sonegação, que a própria ineficiência do sistema e a agressividade da carga fiscal cuidam de alimentar.
- e) O Poder Executivo ainda sofre com insuficiência de recursos para o adequado aparelhamento dos órgãos da Administração Fazendária, e promove uma constante “privatização” do lançamento e da fiscalização tributários. Assim, cada vez mais, os próprios contribuintes são chamados a responder pela

³⁰ Aqui valem as mesmas observações feitas anteriormente, quanto à necessidade de cumprimento da Lei Complementar n.º 95/1998, que trata da racionalização e clareza na edição das leis brasileiras.

“autofiscalização” e pelo “autolancamento”, através de inúmeras declarações, controles, programas de computador, formulários, senhas, máquinas registradoras, livros de escrituração e diversas hipóteses de responsabilização tributária pelo recolhimento de tributos de outras pessoas, com as quais mantém algum outro tipo de relação jurídica.

- f) A condução da política econômica nacional e a alta carga tributária imposta pela Administração Pública nos três níveis de governo (federal, estadual e municipal), aliada à ineficiente e injusta distribuição do ônus tributário, têm servido de causa para constante e crescente inadimplência fiscal dos contribuintes,³¹ o que gera a necessidade de reedição de “anistias” e “remissões” de tributos, multas e juros. Isso tudo, por sua vez, desestimula os contribuintes à adimplirem com suas obrigações fiscais, pois passam a aguardar constantemente serem contemplados com uma nova lei de anistia ou remissão para seus débitos, mantendo-se inadimplentes por longos períodos de tempo.³²

2.3.3. PODER JUDICIÁRIO: A PROBLEMÁTICA DA INTERPRETAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS

O Poder Judiciário, pelo qual o sentido das normas tributárias é revelado com a palavra final, no incessante exercício de resolver os litígios entre o Fisco e os contribuintes, exerce também um papel de importância no resultado da atividade tributária no Brasil, estando envolvido em sua problematização.

³¹ Atente-se aqui para a diferença fundamental que existe entre inadimplência fiscal (ausência de pagamento pura e simples) e sonegação de tributos (envolvendo condutas penalmente condenáveis, dolosamente dirigidas ao não pagamento). Fundamentando as diferenças entre as duas figuras, veja-se a obra de James Marins: *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 31.

³² Nesse sentido, vários exemplos podem ser dados. O mais recente constitui-se na edição de programa especial de parcelamento (PAES) de débitos com a Secretaria da Receita Federal, Procuradoria da Fazenda Nacional e Instituto Nacional do Seguro Social, instituído pela Lei n.º 10.684/2003, e que ganhou a alcunha de “REFIS II”. A reiterada edição desses programas em condições especiais, mostra que a irracionalidade da tributação *torna o descumprimento da lei tributária uma regra, sanável apenas através de programas como esse*. O Governo reconhece que pagar os tributos de acordo com as leis tributárias é impossível, e passa a facilitar o pagamento através de outras formas, deturpando a essência do ordenamento jurídico e colaborando para o agravamento do caos tributário, tão bem explicitado por Alfredo Augusto Becker em sua obra *Camaval Tributário* (2ª ed., São Paulo: Lejus, 1999).

A descoberta do valor e do sentido da norma exacional é essencial para a própria *proteção do sistema de especiais garantias que cerca o campo tributário*. Uma vez que é através do Poder Judiciário que se dá o controle da legalidade e da constitucionalidade das leis, a atividade de interpretar a lei tributária representa o “nó górdio” da questão.³³ A seguir, vejamos alguns aspectos da problemática tributária sob a ótica do Poder Judiciário.

- a) O Poder Judiciário enfrenta uma crise de desconfiança da população, e em face disso alguns contribuintes acabam por protelar a discussão de cobranças abusivas de tributos, crendo que seus direitos não encontrarão guarida eficiente e justa no Poder Judiciário, que parece estar cada vez mais tendencioso a julgar favoravelmente às cobranças fiscais, sensibilizado que está pelo constante apelo das necessidades de “caixa” do Governo.
- b) A utilização reiterada de súmulas de jurisprudência como se lei fossem, prejudica a compreensão de problemas específicos apresentados nas ações judiciais tributárias. Grande parte desse problema é causado pela equivocada crença de que determinados questionamentos contra a incidência tributária podem ser tratados da mesma forma para todos os contribuintes, uma vez que se está a tratar de “questão de direito”. Assim, em nome de uma pretensa “agilidade processual”, por vezes não são percebidas importantes questões fáticas que diferenciam as discussões em julgamento, e que dariam guarida aos direitos dos contribuintes caso bem compreendidas.
- c) Especialmente nas questões tributárias levadas ao Judiciário, o papel do Supremo Tribunal Federal (STF) como órgão uniformizador do entendimento dos tribunais é ponto fundamental, bastando para verificar tal fato, a multiplicação da propositura de ações diretas de inconstitucionalidade em matéria tributária. Nesse sentido, seguem as preocupações com a intensidade e a forma com que as considerações de ordem política e

³³ Cumpre esclarecer que não se confunde a atividade de interpretação com a Hermenêutica Jurídica, como bem esclarece Raimundo Bezerra Falcão (*In Hermenêutica*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 84), uma vez que, rigorosamente, esta pode ser definida com a Ciência sistematizadora dos processos interpretativos, enquanto aquela é atividade ou simples ato de captação de sentido de determinado texto. A Hermenêutica tem por escopo visualizar a mais adequada forma de conduzir a interpretação dos textos legais, estabelecendo uma formulação científica dessa atividade.

econômica têm ocupado as atenções dos julgadores do Pretório Excelso.³⁴ O temor é de que a interpretação constitucional e legal distorcida por preocupações dessa ordem nos tribunais superiores venha cada vez mais a convalidar abusos típicos de países autoritários, em desfavor do real escopo do Estado Social Democrático de Direito.

³⁴ Na mesma linha as preocupações se dirigem para o Superior Tribunal de Justiça (STJ), que também serve de uniformizador da jurisprudência dos demais tribunais. O tema possui outros desdobramentos e graus de análise, como por exemplo, a preocupação com a forma de indicação dos julgadores nos tribunais superiores, que são indicados pelo próprio Chefe do Poder Executivo, e que é parte diretamente interessada nas querelas tributárias. Sobre o tema, veja-se também o artigo de Joaquim Falcão, intitulado *A Escolha do Ministro do Supremo*. In *Folha de São Paulo*, 1º caderno (A-3), Coluna "Opinião", edição de 10.05.2002.

3. ESTUDO PRELIMINAR: AS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS

3.1. COMPOSIÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Antes de adentrar no estudo específico da natureza jurídica das contribuições especiais cabe verificar algumas noções elementares e necessárias à perfeita compreensão do objeto do presente trabalho. Isso porque, *a descoberta da natureza e do regime jurídicos de uma determinada espécie de tributo conduzem necessariamente à análise da configuração de sua norma jurídica de incidência*, assim como de seu relacionamento dentro do sistema jurídico, especialmente no campo tributário.

Assim, os conceitos que se relacionam a tais questões devem ser compreendidos em sua inteireza, pois em se tratando de um estudo que se propõe ser científico, a segurança metodológica impõe que se delimite o exato significado dos vocábulos e institutos que serão utilizados ao longo da pesquisa. A linguagem possui fundamental importância como meio de racionalizar premissas e conclusões do pensamento, e por tais motivos, passa-se a expressar alguns conceitos fundamentais.

Em primeiro lugar, é de se delimitar o que se pode entender por “Direito Tributário”, e verificar sua composição. Para tanto, valem as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, que com maestria delimita o conceito de Direito Tributário Positivo, diferenciando-o da Ciência do Direito Tributário, nos seguintes termos:

“Estamos em que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.”³⁵

Dentro dessa análise, é útil verificar onde as figuras conhecidas como “lei”, “doutrina” e “jurisprudência” se encaixam.³⁶ Temos que o Direito Tributário

³⁵ *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 15.

³⁶ Tais figuras compõem uma tradicional tríade metodológica dos estudos jurídicos, essencial para a completude de uma pesquisa jurídica profunda, como a que se propõe no presente trabalho.

se compõe de “proposições jurídico normativas”, ou seja, das normas jurídicas, compreendendo-se aqui tanto as normas legais positivadas (abstratas) quanto as normas individuais e concretas, expedidas pelos juízes singulares e pelos tribunais. Concluindo, pode-se dizer que a “lei” e a “jurisprudência” compõem o “Direito Tributário”.

De outro lado, a “doutrina” está compreendida dentro da “Ciência Jurídica”, aqui especialmente aquela voltada para a descrição científica do “Direito Tributário”, ordenando suas normas, explicitando sua hierarquia e lógica de aplicação, e assim demonstrando seu efetivo significado.

3.2. NORMA JURÍDICA

“A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo”, nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO.³⁷ Ou seja, não se traduz no texto legal em si, mas na significação que se extrai do texto, que é um “corpo de linguagem prescritiva”.

Sendo assim, por vezes a norma jurídica é construída não a partir de um texto, mas de diversos textos legais, que no seu conjunto revelam o sentido da norma. E tal sentido só é descoberto através da atividade interpretativa, que se traduz no esforço intelectual para extração completa da norma, através da análise dos diversos componentes do sistema normativo, especialmente os princípios, que darão a moldura do texto legal, compondo seu espírito.

Veiculadas através de diversos “instrumentos introdutórios” (para usar da expressão do jurista acima citado), as normas jurídicas contidas nos textos normativos servem a dirigir a conduta humana, regulando basicamente relações entre sujeitos. Esse caráter relacional do Direito é explicitado por LOURIVAL VILANOVA, que identifica o Direito como um fato social, onde necessariamente

³⁷ E continua o referido jurista: “insistir na diferença entre texto do direito positivo e norma jurídica, sobre ser importante, é extremamente útil para o adequado entendimento do trabalho hermenêutico desenvolvido pelo cientista do Direito.” (*Op. cit.*, p. 8).

tratar-se-á de relacionamentos intersubjetivos, que em última análise formam a composição básica do “sistema social”.³⁸

A norma jurídica é composta a partir de uma estrutura lógica, identificada pela doutrina como uma relação de imputação a um determinado fato qualificado pelo Direito. Assim, a norma jurídica é construída a partir de um dado fato, ao qual se conecta determinada consequência, revelada em uma prescrição ditada pela força do ordenamento jurídico.

Dentro dessa ótica, classifica-se como primária a norma que orienta uma determinada conduta (prestação), e secundária a norma que servirá para fazer efetiva essa prestação, através de uma sanção/coerção. Essa norma-sanção é classificada como norma secundária, pois existe para fazer efetiva a primeira.

Convencionou-se nominar a norma primária por “endonorma”, e a norma secundária por “perinorma”. MÁRCIO SEVERO MARQUES explica seu interrelacionamento, que forma a completude da norma jurídica, *in verbis*:

“Na endonorma há um antecedente (hipótese) que descreve um fato (*dado X*), a cuja ocorrência (realização concreta do fato, no mundo fenomênico) vincula um conseqüente, que prescreve uma determinada conduta como obrigatória, proibida ou permitida (*deve ser Y*). E na perinorma observa-se a mesma estrutura: a proposição constante do antecedente é meramente descritiva de uma situação fática, hipotética e abstrata, correspondente ao não cumprimento da conduta prescritiva pelo conseqüente da endonorma, a cuja ocorrência – concreta – vincula uma outra consequência (uma prescrição), concernente à imposição de uma sanção.”³⁹ (grifo do original).

Todas as normas relacionam um fato, conectando-o a uma determinada consequência através de um símbolo de imputação deontica (uma expressão que prescreve um modo de dirigir a conduta humana). A imputação, conhecida como “dever-ser”, pode ser neutra (servir como mero designador de uma consequência automática), ou pode configurar uma prescrição a ser seguida pelo sujeito, no sentido de “permitido”, “proibido” ou “obrigatório” à conduta. Assim, de uma forma simplificada, a norma jurídica prescreve, como regra geral, basicamente: dado o fato “x”, deve-ser “y” a consequência.

³⁸ Sobre o assunto, veja-se a obra do citado Professor, intitulada *Causalidade e Relação no Direito*. 4^a ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 111 e seguintes.

³⁹ *Classificação Constitucional dos Tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 70.

Essa é a estrutura básica das normas jurídicas em geral, inclusive das normas jurídicas de caráter tributário, que se diferenciarão das demais tendo em vista regerem as relações entre o Estado no exercício da atividade tributária (Fisco) e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie. Devido a suas especificidades, a norma tributária será melhor estudada adiante, após breve exposição sobre o sistema em que está inserida: o sistema tributário.

3.3. SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO

O sistema jurídico forma-se pela composição de elementos normativos dispostos de forma organizada segundo princípios próprios a esse sistema. Dentro dele, residem as normas jurídicas (extraídas dos textos legais), interrelacionadas através dos princípios jurídicos, e organizadas conforme regras internas de hierarquia, que dão coesão e inteligibilidade ao conjunto (sistema).

Dentro dessa perspectiva, identifica-se como ponto superior do sistema normativo a Constituição, norma fundamental. Dela derivam todas as demais normas, em diferentes escalas de hierarquia, até se atingir as normas de maior concretude.

Dentro do sistema jurídico, encontram-se duas espécies básicas de normas jurídicas: a) as normas de estrutura; b) as normas de comportamento. As normas de estrutura estão voltadas para reger a organização de órgãos, procedimentos ou formas de expedição de outras normas jurídicas, estabelecendo requisitos formais à validade das normas. Já as normas de comportamento estão voltadas diretamente à regulação da conduta humana, e são expedidas em conformidade com os requisitos formais expedidos pelas normas de estrutura.

O sistema jurídico tributário compõe-se portanto na forma de um subsistema do Direito, onde estão interrelacionadas abaixo da norma fundamental (Constituição), diversas outras normas (de estrutura e de comportamento), devidamente coordenadas por princípios característicos, tudo voltado à regulação da atividade tributária, em suas diversas matizes.

3.4. NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS

Sob o ponto de vista da matéria, as normas tributárias são assim qualificadas porque estão a tratar de assuntos relativos à atividade tributária, aqui entendida em sentido amplo. É de se alertar que a qualificação “tributária”, não retira a importância de verificar que o Direito Tributário possui apenas autonomia didática.

É impossível conceber o Direito Tributário independente dos demais ramos do Direito, ainda mais quando se percebe que o Direito Tributário é um direito de sobreposição. Ou seja, está sempre conectado a uma realidade típica de outro ramo da árvore jurídica, extraindo efeitos tributários de relações de outra seara, seja do campo administrativo, seja no campo comercial, civil, trabalhista, etc.⁴⁰

Para efeitos didáticos, pode-se identificar cinco espécies básicas de formulação das normas jurídicas tributárias, usando do critério da finalidade da norma:

- a) *As normas principiológicas* (de maior relevância) ou seja, que emanam princípios tributários, a servir como elementos de interpretação e compreensão do sentido das normas de menor escalão;
- b) *Normas de estrutura*, que emanam *regras de competência* para: i) edição de normas de incidência dos tributos; ii) edição de outras normas reguladoras da atividade tributária;
- c) *Normas de incidência tributária* (regra-matriz de incidência)⁴¹, que determinam como se configura a relação jurídica obrigacional tributária, regulando a obrigação do pagamento de determinada quantia a título de tributo;
- d) *Normas que tratam de prever sanções* pelo descumprimento da norma de incidência tributária (regra-matriz de incidência);⁴²

⁴⁰ Sobre o assunto, veja-se, por todos: Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed., São Paulo: 1999, pp. 13-15.

⁴¹ Expressão utilizada por Paulo de Barros Carvalho, ao lado de “norma-padrão de incidência”. (*In Op.cit.*, p. 234).

e) *Normas que tratam de deveres correlatos* à obrigação de pagar o tributo, como normas de lançamento, arrecadação, fiscalização e controle em geral.

Para o presente estudo, que se preocupa em identificar e caracterizar as contribuições especiais entre as espécies de tributos existentes no sistema tributário instituído pela Constituição de 1988, importará a análise das normas tributárias: i) de estrutura, enquanto tratem de estabelecer competência para a instituição de tributos, e; ii) das normas de incidência tributária, buscando identificar os aspectos reveladores das contribuições como espécie tributária própria e diferenciada por aspectos bastante peculiares.

Todo o esforço será dirigido para demonstrar que a configuração das normas de incidência tributária relativas às contribuições especiais são diferenciadas, e devem ser compreendidas em sua integralidade de sentido, em íntima sintonia com os princípios constitucionais e demais regras do sistema tributário, a fim de dar-se o devido respeito aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes no tocante ao uso das contribuições como instrumento de arrecadação pelo Governo.

⁴² Em conjunto com a norma de incidência tributária, forma o que a doutrina da Teoria Geral do Direito chama de “norma jurídica completa”, contendo a endonorma (aqui representada pela norma de incidência do tributo) e a perinorma (norma que comina sanção de natureza administrativa (como aplicação de multa e outros acréscimos) ao descumprimento da norma de incidência tributária. Cumpre ressaltar que as normas tributárias que estabelecem sanções administrativas não se confundem com as normas penais decorrentes de ilícitos tipificados na legislação penal relativa aos crimes contra a ordem tributária e crimes previdenciários (previstos nas Leis ns.º 8.137/90, Código Penal e outras).

PARTE II – A NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

4. A NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS – TERMINOLOGIA E HISTÓRICO

4.1. “CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS” - QUESTÃO TERMINOLÓGICA

Antes de adentrar de forma mais detalhada na análise da natureza jurídica das “contribuições”, cuja matriz constitucional encontra-se no art. 149 da Carta Magna de 1988, cabe agora estudar o próprio significado da palavra “contribuição” e também da expressão “contribuições especiais”, a fim de verificar o auxílio que o aspecto léxico poderá trazer ao presente estudo, diferenciando a figura “contribuição especial” em relação a outras entidades, citadas pela legislação, pelos tribunais e pela doutrina especializada.

Nunca é demais lembrar da importância do uso adequado das palavras e expressões lingüísticas quando se está a tratar de um discurso científico, como o que ora se propõe. A credibilidade dos resultados da pesquisa depende da segurança e cuidado no uso do vernáculo.

4.1.1. “CONTRIBUIÇÃO” E “CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS”

Em primeiro plano, vejamos os significados mais imediatos e genéricos da palavra “contribuição”. Ela possui diversos significados, todos com uma conotação comum: “colaboração”. Quem colabora, “contribui” com algo, em benefício de alguém, e tendo em vista uma finalidade. Para o Léxico, são diversos significados, dentre os quais selecionamos os mais pertinentes ao presente estudo, *in verbis*:

“contribuição. (...) ato ou efeito de contribuir (...) pagamento feito à alguém ou à alguma entidade ou ainda ao Estado (...) imposto a que está sujeito o cidadão, para a formação dos fundos necessários ao custeio das despesas públicas (...).⁴³ (grifo do original).

⁴³ CONTRIBUIÇÃO. In: HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. P. 825.

Depreende-se da simples leitura dos significados atribuídos à palavra “contribuição” pelo Léxico, que sua vertente “tributária” possui uma amplitude bastante grande. “Contribuição”, significaria tudo aquilo que é entregue ao Estado para fazer frente às necessidades públicas.

A própria palavra “contribuinte”, derivada de “contribuição” é utilizada tanto pelos leigos quanto pelos juristas como significante de “indivíduo sujeito à tributação”, ou “aquele sobre quem recai a obrigação de pagar tributos”.⁴⁴ Conclui-se portanto, que do ponto de vista léxico, o vocábulo “contribuições” veio desde sempre carregado de uma expressiva generalidade.

Mais adiante caberá demonstrar como essa generalidade do vocábulo “contribuições” foi sendo relativizada nos textos constitucionais brasileiros, desde o primeiro, em 1824, para, quase dois séculos mais tarde, em 1988, dar nome ao conjunto de tributos que forma uma espécie tributária própria, perfeitamente distinta das demais, especialmente dos impostos e das taxas.

Nesse sentido, cabe observar o objeto do presente estudo, centrado nas figuras tributárias cuja matriz constitucional encontra-se no art. 149 da Constituição. Nominá-las apenas pelo vocábulo “contribuições” seria não lhe atribuir a devida distinção em relação a diversas outras figuras, inclusive não tributárias. Por tal fato, escolheu-se nominar esses tributos pela expressão “contribuições especiais”.

A eleição do complemento “especiais” deveu-se fundamentalmente ao fim de não confundi-las com outras figuras, como as “contribuições de melhoria”⁴⁵, que constituem espécie tributária distinta, prevista no inciso III do art. 145, como esclarecido adiante.

⁴⁴ CONTRIBUINTE. *Ibidem*, p. 825.

⁴⁵ O uso da expressão plural de “contribuição de melhoria” têm sido alvo de críticas, pois na visão de alguns, não existiriam “contribuições de melhoria”, mas apenas uma, prevista no art. 145, III. Por outro lado, os que usam o plural justificam que cada ente federado comporá uma regra matriz diversa, pois o pólo ativo será integrado por pessoas de direito público diferentes, o que estaria a justificar o uso da expressão plural. Particularmente, entendemos que as duas expressões podem ser usadas, a depender do que se queira significar. Assim, “contribuição de melhoria” é utilizada para traduzir a espécie tributária, distinta dos impostos, taxas e outros tributos; e “contribuições de melhoria” significa o conjunto das subespécies ou regras-matrizes de incidência já criadas pelos entes federados, no exercício da competência insculpida no inciso III do art. 145 da CF/1988.

4.1.2. “CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA” E “CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS”

Sob outro ponto de vista, é importante desde já diferenciar as “contribuições especiais” de outra espécie de tributo, qual seja, a “contribuição de melhoria”. O objeto do presente estudo foca-se nas contribuições que possuem sua matriz constitucional no art. 149 da Constituição Federal de 1988, e que são inteiramente diversas da “contribuição de melhoria” prevista em seu art. 145, III.

Mais adiante, quando do estudo detalhado acerca da estrutura da norma das contribuições especiais, as diferenças ficarão mais evidenciadas, mas por ora cumpre esclarecer dois aspectos de dessemelhança: i) as contribuições especiais são em regra de competência privativa da União Federal⁴⁶, enquanto a contribuição de melhoria é de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; ii) as contribuições especiais possuem finalidades inteiramente diversas daquela que acompanha a contribuição de melhoria, o que também lhes dá estruturas normativas diferenciadas.

Assim, as contribuições especiais em geral, previstas a partir do prescrito no art. 149 da Constituição de 1988, estão dirigidas para servir de instrumento de atuação da União Federal no campo social, na intervenção no domínio econômico e no interesse de categorias profissionais e econômicas (organização profissional e sindical).

Para os Estados e Municípios, as contribuições especiais servem para custear sistemas de previdência e assistência social para seus servidores. E mais recentemente, através de questionável alteração do texto constitucional (inserção do art. 149-A) pela Emenda n.º 39/2002, exclusivamente para os Municípios e Distrito Federal, a contribuição especial poderá servir para custear o serviço de iluminação pública.

⁴⁶ Em regra a competência para instituição e cobrança das contribuições especiais é realmente da União, mas poderá ser também dos Estados, Distrito Federal e Municípios no caso das contribuições sociais para custeio de sistemas de previdência e assistência social dos servidores públicos respectivos; e pode ser privativa dos Municípios e do Distrito Federal, no caso de contribuição especial para custeio do serviço de iluminação pública do art. 149-A da Constituição, recentemente introduzido por força da questionável EC n.º 39/2002.

Percebe-se que são finalidades claramente distintas da finalidade da contribuição de melhoria, que é prevista no inciso III do art. 145 da Constituição e dirigida para custear os gastos com obras públicas das quais resulte valorização de bens imóveis de particulares, o que lhe dá uma natureza absolutamente inconfundível em relação a qualquer outro tributo, seja imposto, taxa, contribuição especial ou empréstimo compulsório, como será comprovado mais adiante.

4.1.3. “CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS” E “CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS”

Ainda há de ser feita a devida diferenciação entre “contribuições especiais” e “contribuições parafiscais”. A denominação “contribuições parafiscais” como sinônimo das “contribuições especiais” previstas nos art. 149 da Constituição é absolutamente equivocada, pois não traduz inteiramente a natureza de todas as contribuições. A “parafiscalidade” é um fenômeno bastante específico, e de incidência relativamente reduzida na configuração da regra-matriz de incidência das contribuições especiais.

Esse fenômeno da parafiscalidade se liga à forma de cobrança do tributo, e não é exclusivo das contribuições, podendo eventualmente ser instituído para outros tributos, como esclarece ROQUE ANTONIO CARRAZZA. Referido jurista assim explica sobre a parafiscalidade, comentando a ligação que geralmente se faz entre a idéia de parafiscalidade e as contribuições:

“Conforme já afirmamos, os tributos quase sempre são arrecadados pela pessoa política que os instituiu. Como, porém, a *capacidade tributária ativa* é delegável por lei, nada obsta a que uma pessoa diversa daquela que criou a exação venha, afinal, a arrecadá-la. Para tanto, basta, fundamentalmente, que a pessoa beneficiada persiga finalidades públicas ou, pelo menos, de interesse público, isto por exigência do *princípio da destinação pública do dinheiro arrecadado mediante o exercício da tributação*.

Ora bem, quando uma pessoa que não aquela que criou o tributo vem a arrecadá-lo para si própria, dizemos que está presente o fenômeno da *parafiscalidade*. E, de modo mais ou menos invariável, o tributo assim cobrado ganha o nome de “contribuição parafiscal”. (grifo do original).⁴⁷

Em um tributo dito “parafiscal”, a competência para criação do tributo é exercida pelo ente público designado pela Constituição, mas a função de

⁴⁷ *In Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19^a ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 515.

arrecadar (capacidade tributária ativa), ou seja, a posição no pólo ativo da relação jurídica tributária pode ser delegada para outra entidade, que embora desempenhe função pública, não compõe a Administração direta. Existem algumas “contribuições especiais” que são cobradas de forma *parafiscal*, como é o caso da Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC), recepcionada pela Constituição de 1988. Nesse caso, a cobrança e arrecadação do tributo são realizadas por entidade privada com finalidades públicas.

Assim sendo, a locução “contribuições parafiscais” não se presta a designar o gênero das “contribuições” previstas no art. 149 da Constituição Federal, pois a parafiscalidade é um fenômeno que ocorre apenas em determinadas subespécies de “contribuições especiais”, que pela sua forma de cobrança e gestão da receita, fora do orçamento público propriamente dito, recebem a alcunha de “contribuições parafiscais”. Mais adequado portanto, é o uso da expressão “contribuições especiais”.

4.1.4. “CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS” E “CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS”

Também é relevante esclarecer que não se confundem as “contribuições especiais” com as “contribuições sociais”. Isso porque, a expressão “contribuições sociais”, como esclarecido pela dicção do próprio *caput* art. 149, representa apenas uma subespécie do gênero “contribuições”, ao lado das contribuições de intervenção no domínio econômico e das contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas. Também se diferenciam das “contribuições para custeio do serviço de iluminação pública”, previstas pelo novel art. 149-A, introduzido pela questionável Emenda Constitucional n.º 39/2002, mais adiante comentada.

4.2. HISTÓRICO DAS CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA NATUREZA JURÍDICA DAS “CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS”

As contribuições especiais, formando espécie tributária própria aos lados dos demais tributos, são relativamente recentes na história constitucional brasileira, notadamente porque surgiram alimentadas na especial característica

programática e social que se desenvolveu com intensidade nos textos constitucionais mais modernos.

A presente investigação histórica parte de 1824, data de promulgação da primeira Constituição brasileira, para demonstrar a evolução do interesse pelas “contribuições” ao longo dos textos constitucionais brasileiros⁴⁸, que com o tempo vieram a multiplicar os dispositivos legais tratando sobre a matéria, exigindo uma melhor compreensão da natureza e regime jurídicos dessa figura tributária.

4.2.1. “CONTRIBUIÇÕES” NA CONSTITUIÇÃO DE 1824 – O IMPÉRIO E AS “RENDAS PÚBLICAS”

A Constituição de 1824 já citava o termo “contribuições” pela primeira vez na história constitucional brasileira, mas com uma significação completamente diversa da atual. O vocábulo “contribuições” não foi utilizado na época para designar uma espécie tributária própria, mas sim como sinônimo de todo e qualquer tributo⁴⁹ assim como de outras receitas obtidas pelo Estado Imperial.⁵⁰

As preocupações científicas com estudos refinados sobre a natureza e o regime jurídico de tributos no texto da Constituição Imperial não ganhavam a importância que possuem hoje, pois as mentes ilustradas da época, embebidas de um oxigenado espírito político, se ocupavam com a especial e “inérita” tarefa de estabelecer limites ao exercício do poder estatal no bojo da primeira

⁴⁸ Sobre o contexto histórico das Constituições brasileiras, veja-se o estudo do saudoso Celso Ribeiro Bastos, em seu *Curso de Direito Constitucional*, 18^a ed., São Paulo: Saraiva, 1997, p. 97 e seguintes.

⁴⁹ O vocábulo “contribuição” era utilizado na época com maior freqüência, sempre designando receitas cobradas dos cidadãos para “contribuir” com os gastos do Estado. Alguns anos antes da Constituição de 1824, a “Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão” (aprovada na época da Revolução Francesa, em 26.08.1789 pela Assembleia Nacional da França), assim se manifestou sobre a cobrança de tributos pelo Governo, *in verbis*:

“Art. 13. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades.

Art. 14. Todos os cidadãos têm o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.” (*In* “Constituição Federal & Convenções Internacionais”, 10^a ed., Curitiba: Juruá, 2002, p. 188).

⁵⁰ O próprio art. 179, XV, da Constituição de 1824, ao tratar do princípio da capacidade contributiva em sua dicção primitiva, deixou claro o uso do termo “contribuição” como significante da receita genérica do Estado Imperial, *in verbis*: “XV. Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.”

Constituição brasileira. Assim restaram apenas dois dispositivos tratando de matéria “tributária”, como prescrito nos arts. 171 e 172 daquela Constituição, em sua redação original, *in verbis*:

“Art. 171. *Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Dívida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléia Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras.*” (grifo nosso).

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despesas das suas Repartições, apresentará na Câmara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despeza do Thesouro Nacional do anno antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas publicas do anno futuro, e da *importancia de todas as contribuições, e rendas publicas.*” (grifo nosso).

Naquela época, os estudos acerca das espécies de tributos eram raros. As chamadas “contribuições” não eram previstas constitucionalmente, muito menos se identificavam como uma espécie dentro do gênero “tributo”. E o próprio termo “tributo” era confundido dentro da expressão genérica “receitas do Estado”.

Mais tarde, o vocábulo “impostos” foi utilizado no texto constitucional brasileiro para ser identificado como sinônimo de “tributos” ao Estado. Os “impostos” foram citados em uma Emenda à Constituição Imperial, realizada através da Lei n.º 16, de 12 de agosto de 1834, que veio a complementar a Constituição de 1824 para o fito de dirigir para as chamadas “Assembléias Legislativas Provinciais” a tarefa de fixar os “impostos” necessários à cobertura das despesas municipais e provinciais. Em sua redação original, *in verbis*:

“Art. 10. Compete ás mesmas Assembléias legislar:

(...)

§5º Sobre a fixação das despesas municipaes e provinciaes, e os *impostos* para ellas necessarios, com tanto que estes não prejudiquem as imposições geraes do Estado. As Camaras poderão propôr os meios de ocorrer ás despesas dos seus municipios.

(...).”(grifo nosso).

4.2.2. “CONTRIBUIÇÕES” NA CONSTITUIÇÃO DE 1891 – A REPÚBLICA E O “REINADO” DOS IMPOSTOS E DAS TAXAS

A Constituição da “República dos Estados Unidos do Brasil”, datada de 1891, expressou visivelmente uma maior preocupação do que a Constituição anterior em relação às receitas públicas, especialmente os tributos.

Essa maior atenção derivou naturalmente da nova forma de estruturação do Estado brasileiro, agora constituído sob a forma de uma República Federativa, composta por Estados com autonomia administrativa e financeira. Naturalmente, a fim de poder exercer sua autonomia, os Estados recém instituídos necessitavam arrecadar seus próprios recursos de forma organizada e autônoma, o que implicava na possibilidade de instituir suas próprias fontes de receita, o que incluía, por lógico, a receita derivada dos tributos.

O texto constitucional daquela época instituiu, com regramento relativamente detalhado, a competência para a instituição de tributos tanto pela União quanto pelos Estados Federados. Mas a matéria tributária continuou a não ocupar espaço de destaque na Constituição em relação às demais matérias, ficando restrita aos artigos 7º à 12 do Título I, nominado “Da Organização Federal – Disposições Preliminares”.

Dentre os tributos nominados como de competência da União, encontramos os “impostos”, “taxas” em geral, e os chamados “direitos de entrada, saída e estada” de navios. Dentre os tributos de competência dos Estados, além dos chamados “impostos” e “taxas”, o art. 9º do texto constitucional de 1891 também previu a possibilidade de cobrança das chamadas “*contribuições concernentes aos telégrafos e correios*”.⁵¹

Verificou-se aqui, pela primeira vez em um texto constitucional brasileiro, o uso do vocábulo “contribuições” para designar uma figura tributária específica. Tal tributo sequer se aproximava das “contribuições” que hoje conhecemos através do art. 149 da Constituição de 1988. As “contribuições” da Constituição de 1891 mostravam-se como uma espécie de desdobramento “estadual” da “taxa de correios e telégrafos” federal.

⁵¹ Assim previa o item 2º do parágrafo 1º, do art. 9º da Constituição de 1891, em sua redação original: “Art. 9º (...) §1º. Também compete exclusivamente aos Estados decretar: (...) 2º Contribuições concernentes aos seus telegraphos e correios. (...)”

No estudo da discriminação de competência da União e dos Estados Federados na Constituição de 1891, percebe-se a ausência de preocupação do constituinte da época em descrever com uniformidade as espécies tributárias. Da leitura do texto constitucional, depreende-se a existência de duas espécies tributárias básicas: impostos e taxas. Todas as demais designações utilizadas serviam apenas como simples variação linguística.

4.2.3. “CONTRIBUIÇÕES” NA CONSTITUIÇÃO DE 1934 – SURGIMENTO DA “CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA”

Alimentada por ideais sociais, a Constituição de 1934 mostra uma maior preocupação com a ordem econômica e social, o que levou à multiplicação de seus artigos em relação à Constituição anterior, inclusive em relação à tributação. Seu texto se mostrou mais atento ao reforço dos vínculos da Federação brasileira, através de um maior detalhamento das competências impositivas, da União, dos Estados e do Distrito Federal, assim como, pela primeira vez, estabeleceu a competência tributária para os Municípios.

Tal texto constitucional estabeleceu a competência privativa da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir e cobrar seus tributos, expressamente na forma de “impostos”, ou de “taxas”, sem sequer se utilizar do vocábulo “contribuições”. Mais adiante no texto, entretanto, ao tratar da ordem econômica e social, a *Constituição de 1934 previu a inédita possibilidade da instituição e cobrança da chamada “contribuição de melhoria”*.

Tal figura aparecia pela primeira vez em um texto constitucional brasileiro, se destacando na Constituição de 1934 como outra espécie de receita estatal, ao que tudo indicava, não tributária, uma vez que tal natureza ainda se encontrava restrita aos chamados “impostos” e “taxas”. Assim rezava o art. 124 da Constituição em análise, na redação original, *in verbis*: “Art. 124. Provada a valorização do imóvel por motivo de obras publicas, a administração, que as tiver effectuado, poderá cobrar dos beneficiados *contribuição de melhoria*.” (grifo nosso).

4.2.4. "CONTRIBUIÇÕES" NA CONSTITUIÇÃO DE 1937 – FIXAÇÃO DAS BASES DA ORGANIZAÇÃO SINDICAL E PROFISSIONAL

A Constituição de 1937, ao tratar da competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a instituição de tributos, citou novamente a figura dos "impostos" e das "taxas". Mas ao tratar da ordem social, o texto de 1937 silenciou sobre a possibilidade de instituição da "contribuição de melhoria".

Porém, o vocábulo "contribuições" apareceria novamente, mas agora alocado para designar outra espécie de cobrança, cuja natureza seria melhor descoberta com o passar dos anos – as "contribuições especiais". Ao prescrever os direitos e garantias individuais, a Constituição de 1937 previu *pela primeira vez em nossa história constitucional a possibilidade das entidades sindicais cobrarem "contribuições" de seus associados*. Em sua redação original, *in verbis*:

"Art. 138. A associação profissional ou sindical é livre. Sòmente, porém, o sindicato regularmente reconhecido pelo Estado tem o direito de representação legal dos que participarem da categoria de produção para que foi constituído, e de defender-lhes os direitos perante o Estado e as outras associações profissionais, estipular contratos coletivos de trabalho obrigatórios para todos os seus associados, *impor-lhes contribuições* e exercer em relação a eles funções delegadas de poder público." (grifo nosso).

4.2.5. "CONTRIBUIÇÕES" NA CONSTITUIÇÃO DE 1946 – A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

A Constituição de 1946 continua a estabelecer competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para a instituir as figuras tributárias nominadas de "impostos" e "taxas". Mas adicionalmente, ressurgiu a previsão expressa da cobrança das chamadas "contribuições de melhoria" em decorrência de obras públicas, no art. 30 do texto constitucional.⁵²

⁵² "Art. 30. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:

I – *contribuição de melhoria*, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas;

(...)

Parágrafo único. A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado." (grifo nosso).

O texto da Constituição de 1946 destaca também uma maior importância para a regulação e organização das associações profissionais e sindicais, mas deixa de prever a instituição de “contribuições” sindicais, ao contrário do que havia sido fixado pela Constituição anterior, promulgada em 1937, que previa expressamente a possibilidade de tal cobrança.

Outra inovação se deu no Capítulo que tratou da ordem econômica e social, pelo qual a Constituição de 1946 expressou notável preocupação com a previdência social e a assistência aos trabalhadores, *prevendo pela primeira vez em uma Constituição brasileira uma “contribuição” em favor da previdência e assistência social, in verbis:*

“Art. 157. A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão aos seguintes preceitos, além de outros que visem à melhoria da condição dos trabalhadores:

(...)

XVI – previdência, mediante *contribuição da União, do empregador e do empregado*, em favor da maternidade e contra as consequências da doença, da velhice, da invalidez e da morte;

(...).” (grifo nosso).

Posteriormente, outros textos legislativos vão destacando cada vez maior importância para a questão do custeio da previdência e assistência social⁵³, o que no futuro resultaria na criação de outras espécies de “contribuições” relativas a tais setores da vida social, como será visto mais adiante.

4.2.6. “CONTRIBUIÇÕES” NA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 18/1965 – DEFINIÇÃO DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO

Outro importante marco histórico no caminhar evolutivo das contribuições especiais consiste na promulgação da *Emenda Constitucional n.º 18, publicada em 06 de dezembro de 1965*, pela qual foi apresentada verdadeira sistematização da matéria tributária prevista na Constituição de 1946.

⁵³ Vide o prescrito pela Emenda n.º 11, publicada em 05 de abril de 1965, e que tratou de expressar na Constituição de 1946 a preocupação crescente do legislador para com o custeio da previdência e assistência social, *in verbis*:

“Artigo único. Ao art. 157 da Constituição é acrescentado um parágrafo, com a redação seguinte, passando o atual parágrafo único a §1º:

“§2º. Nenhuma prestação de serviço de caráter assistencial ou de benefício compreendido na previdência social poderá ser criada, majorada ou estendida sem a correspondente fonte de custeio total.”

Por essa emenda, os tributos restaram classificados em impostos, taxas e contribuições de melhoria, expressamente. Mas a emenda também previu, pela primeira vez, a possibilidade de instituição de outro tributo, com caráter especial, nominado de “empréstimo compulsório” (cuja natureza específica não cabe aqui estudar). Veja-se as disposições do texto constitucional após a Emenda n.º 18, em sua redação original, *in verbis*:

“Capítulo I – Disposições Gerais

Art. 1º. O sistema tributário nacional compõe-se de *impostos, taxas e contribuições de melhoria*⁵⁴, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.
(...)

Art. 4º. Sómente a União, em casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir *empréstimos compulsórios*.” (grifo nosso).

4.2.7. “CONTRIBUIÇÕES” NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - LEI N.º 5.172/1966 E NO DECRETO-LEI N.º 27/1966

Ainda na vigência da Constituição Federal de 1946, veio à lume a Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, e que passou a ser denominada de “Código Tributário Nacional”⁵⁵. A idéia de uma codificação do “Direito Financeiro” da época foi divulgada como algo necessário à melhor compreensão das regras e princípios próprios da matéria, e resultou na previsão do art. 5º, XV, alínea “b” do texto da Constituição de 1946, como explica o saudoso ALIOMAR BALEEIRO.⁵⁶

⁵⁴ Mais adiante, o texto da Emenda n.º 18/1965 explicitou melhor os fundamentos e limites para instituição das contribuições de melhoria, pelo quais percebemos sua especial natureza, *in verbis*: “Capítulo IV – Das Contribuições de Melhoria.

Art. 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

⁵⁵ A denominação “Código Tributário Nacional” passou a ser adotada por força do Ato Complementar n.º 36/1967.

⁵⁶ A necessidade de uniformizar as normas do Direito Tributário e Financeiro da época era premente, como esclarece Aliomar Baleeiro: “No mesmo local do território pátrio, o contribuinte é disputado por três competências fiscais, que nem sempre coordenam as respectivas exigências para bom convívio entre si e com os governados. Corrigir essa incômoda e caótica situação foi o pensamento vencedor na Constituinte de 1946, quando esta, após algumas e hesitações iniciais, aprovou a Emenda n.º 938, de que resultou o art. 5º, XV, *b*, da nova Carta Magna.” (*Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed. (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi), Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 12).

Em relação às contribuições especiais, o CTN não fez menção alguma em sua redação original. Ao citar as espécies de tributos, em seu art. 5º, apenas mencionou “impostos, taxas e contribuições de melhoria”, seguindo a classificação de tributos feita pela Constituição de 1946, com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 18/1965.

A prescrição do art. 5º, aliada ao que prescrevia o art. 4º do mesmo *Codex*, no sentido de entender a denominação e o destino do produto da arrecadação absolutamente irrelevantes para a caracterização da natureza jurídica específica do tributo, serviriam para dificultar a admissão das contribuições especiais como espécie tributária própria, ao lados dos demais tributos, como será melhor esclarecido adiante.

Mas logo após a edição do CTN em 25 de outubro de 1966, houve a edição do Decreto-lei n.º 27, em 14 de novembro de 1966, que tratou de inserir no Código o art. 217, para o efeito de prever ali as contribuições especiais, antes não mencionadas em nenhum dispositivo do *Codex*. Assim ficou redigido o citado artigo, *in verbis*:

“Art. 217. As disposições desta Lei, notadamente as dos arts. 17, 74, §2º, e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade:

I – da ‘contribuição sindical’, denominação que passa a ter o Imposto Sindical de que tratam os arts. 578 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei 4.589, de 11 de dezembro de 1964;

II – das denominadas ‘quotas de previdência’ a que aludem os arts. 71 e 74 da Lei 3.807, de 26 de agosto de 1960, com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a Previdência Social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal;

III – da contribuição destinada a constituir ‘Fundo de Assistência’ e ‘Previdência do Trabalhador Rural’, de que trata o art. 158 da Lei 4.214, de 2 de março de 1963;

IV – da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo art. 2º da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966;

V – das contribuições enumeradas no §2º do art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts. 22 e 23 da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei.”

Foi com essa modificação introduzida pelo Decreto-lei n.º 27/1966 ao CTN que as discussões em torno da natureza tributária das contribuições especiais se acirraram, pois se passou a discutir se a inserção do art. 217 teria o condão de firmar que as contribuições ali elencadas seriam uma espécie de tributo.

Em relação às contribuições especiais, o CTN não fez menção alguma em sua redação original. Ao citar as espécies de tributos, em seu art. 5º, apenas mencionou “impostos, taxas e contribuições de melhoria”, seguindo a classificação de tributos feita pela Constituição de 1946, com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 18/1965.

A prescrição do art. 5º, aliada ao que prescrevia o art. 4º do mesmo *Codex*, no sentido de entender a denominação e o destino do produto da arrecadação absolutamente irrelevantes para a caracterização da natureza jurídica específica do tributo, serviriam para dificultar a admissão das contribuições especiais como espécie tributária própria, ao lados dos demais tributos, como será melhor esclarecido adiante.

Mas logo após a edição do CTN em 25 de outubro de 1966, houve a edição do Decreto-lei n.º 27, em 14 de novembro de 1966, que tratou de inserir no Código o art. 217, para o efeito de prever ali as contribuições especiais, antes não mencionadas em nenhum dispositivo do *Codex*. Assim ficou redigido o citado artigo, *in verbis*:

“Art. 217. As disposições desta Lei, notadamente as dos arts. 17, 74, §2º, e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade:

I – da ‘contribuição sindical’, denominação que passa a ter o Imposto Sindical de que tratam os arts. 578 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei 4.589, de 11 de dezembro de 1964;

II – das denominadas ‘quotas de previdência’ a que aludem os arts. 71 e 74 da Lei 3.807, de 26 de agosto de 1960, com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a Previdência Social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal;

III – da contribuição destinada a constituir ‘Fundo de Assistência’ e ‘Previdência do Trabalhador Rural’, de que trata o art. 158 da Lei 4.214, de 2 de março de 1963;

IV – da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo art. 2º da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966;

V – das contribuições enumeradas no §2º do art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts. 22 e 23 da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei.”

Foi com essa modificação introduzida pelo Decreto-lei n.º 27/1966 ao CTN que as discussões em torno da natureza tributária das contribuições especiais se acirraram, pois se passou a discutir se a inserção do art. 217 teria o condão de firmar que as contribuições ali elencadas seriam uma espécie de tributo.

Inclusive, como será visto adiante, no capítulo do presente trabalho que trata da caracterização das contribuições especiais como espécie de tributo distinta dos impostos, taxas e outros tributos, tal dispositivo do CTN teria o condão de caracterizar as contribuições especiais como uma quarta espécie de tributo, ao lado dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, previstos no art. 5º do *Codex*.

O CTN foi recepcionado pela atual Constituição brasileira, promulgada em 05 de outubro de 1988, por força do §5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).⁵⁷

4.2.8. “CONTRIBUIÇÕES” NA CONSTITUIÇÃO DE 1967 – A INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA E NOS SISTEMAS PREVIDENCIÁRIO, SINDICAL E PROFISSIONAL

No capítulo que tratou do sistema tributário, a Constituição Federal de 1967 previu expressamente a possibilidade de instituição de impostos, taxas, contribuições de melhoria e também empréstimos compulsórios, com redação praticamente idêntica àquela dada pela Emenda Constitucional n.º 18/1965, editada ainda na época da Constituição de 1946.

No que diz respeito às contribuições especiais, entretanto, o capítulo que tratou da ordem econômica e social na Constituição Federal de 1967 trouxe consigo uma *significativa ampliação da intervenção estatal nos setores da vida econômica e social, para além da organização da Previdência Social, da atividade sindical e da representação profissional*.

Reflexo disso foi o surgimento de contribuições para o custeio dessa ampliação das tarefas interventivas. *Nasce nesse contexto da Constituição de 1967, as contribuições de intervenção no domínio econômico, aumentando o leque de incidência de contribuições especiais, ao lado das contribuições previdenciárias e de natureza sindical e profissional, que já eram previstas na Constituição anterior*.

⁵⁷ “Art. 34. (...) §5º. Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ e 3º e 4º.”

Assim restou no art. 157 do texto constitucional a previsão das contribuições de intervenção no domínio econômico, *in verbis*:

"Título III – Da Ordem Econômica e Social

Art. 157. A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:

(...)

§8º. São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei da União, quando indispensável por motivos de segurança nacional, ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficiência no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais.

§9º. *Para atender à intervenção no domínio econômico, de que trata o parágrafo anterior, poderá a União instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer.*

(...)." (grifo nosso).

Somando-se a tais contribuições interventivas, ampliou-se o detalhamento constitucional sobre a cobrança das contribuições previdenciárias, com vistas a assegurar os direitos dos trabalhadores, no art. 158, *in verbis*:

"Art. 158. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XVI – *previdência social, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, para seguro-desemprego, proteção da maternidade e nos casos de doença, velhice, invalidez e morte;*

(...)

§2º. A parte da União no custeio dos encargos a que se refere o n.º XVI deste artigo será atendida *mediante dotação orçamentária, ou com o produto de contribuições de previdência arrecadadas, com caráter geral, na forma da lei.*" (grifo nosso).

Demonstrando a ampliação significativa das tarefas regulatórias do Estado, especialmente na organização do trabalho, no art. 159, a Constituição de 1967 previu a cobrança de contribuições para o custeio de atividades dos órgãos sindicais e também dos órgãos profissionais, na seguinte forma, *in verbis*:

"Art. 159. É livre a associação profissional ou sindical; a sua constituição, a representação legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas de poder público serão assegurados em lei.

§1º. Entre as funções delegadas a que se refere este artigo, compreende-se a de *arrecadar, na forma da lei, contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas.*

(...)." (grifo nosso).

4.2.9. "CONTRIBUIÇÕES" NA EMENDA N.º 01/1969 – A INSERÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES NO CAPÍTULO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO⁵⁸

Publicada em 20 de outubro de 1969, a Emenda Constitucional n.º 1 inseriu significativas modificações no texto magno de 1967, a ponto de alguns referirem-se à Emenda n.º 1 como na verdade outra Constituição, substituta da anterior.

No que diz respeito ao regramento das contribuições pela Emenda n.º 1, veja-se que *pela primeira vez uma Constituição brasileira (emenda) previu em seu capítulo tributário, um destacado dispositivo declarando a competência da União para instituir contribuições especiais, notadamente "tendo em vista a intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais"*.

Ao lado dos impostos, das taxas, das contribuições de melhoria e dos empréstimos compulsórios⁵⁹, o sistema tributário na Constituição de 1967 (com a redação dada pela Emenda n.º 1/1969) passou a ser integrado expressamente por outra espécie tributária - as contribuições - divididas por sua vez em três subespécies. A nova posição topográfica das contribuições dentro do texto constitucional inclusive auxiliou na caracterização de sua natureza jurídica tributária. Veja-se a redação do §2º, do art. 21, *in verbis*:

⁵⁸ Estando o Congresso Nacional brasileiro impedido de exercer suas funções, por força de um recesso "extraordinário", imposto pelo Regime Militar vigente desde o Golpe político de 1964, o Poder Executivo, tencionando modificações na Constituição de 1967, editou em 17 de outubro de 1969 uma "emenda constitucional", a de n.º 1, publicada em 20 de outubro do mesmo ano.

⁵⁹ Previstos no art. 18 da Emenda n.º 1/1969, na seguinte forma:

"Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

I – taxas (...);

II – contribuição de melhoria (...);

(...)"

§3º Sómente [sic] a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório.

(...)"

Observe-se que em relação aos empréstimos compulsórios, a própria Emenda n.º 1/1969 tratou de procurar caracterizar sua natureza tributária, afirmando que aos mesmos se aplicariam as disposições constitucionais relativas aos tributos, conforme prescreveu o inciso II, do §2º, do art. 21 da Emenda Constitucional referida.

" Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

(...)

§2º A União pode instituir:

I – contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais; e

(...)." (grifo nosso).

Já no capítulo relativo à ordem econômica e social, a *Emenda n.º 1/1969* tratou de praticamente repetir a previsão relativa à competência da União Federal para instituir e cobrar contribuições destinadas ao custeio da intervenção no domínio econômico⁶⁰, à previdência social⁶¹ e para o custeio das atividades dos órgãos profissionais e sindicais.⁶²

Surge porém, outra inovação pela Emenda Constitucional n.º 1/1969 em relação às contribuições especiais. No mesmo capítulo que tratou da ordem econômica e social, surgiu a previsão de uma nova contribuição especial, a contribuição para o custeio do ensino primário dos empregados nas empresas comerciais, industriais e agrícolas, a chamada contribuição do "salário-educação", *in verbis*:

"Art. 178. As empresas comerciais, industriais e agrícolas são obrigadas a manter o ensino primário gratuito de seus empregados e o ensino dos filhos destes, entre os sete e os quatorze anos, ou a concorrer para aquele fim, mediante a contribuição do salário-educação, na forma que a lei estabelecer." (grifo nosso).

⁶⁰ "Art. 163. São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, (...).

Parágrafo único. Para atender a intervenção de que trata este artigo, a União poderá instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer." (grifo nosso).

⁶¹ "Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XVI – previdência social nos casos de doença, velhice, invalidez e morte, seguro-desemprego, seguro contra acidentes do trabalho e proteção da maternidade, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado;

(...)." (grifo nosso).

⁶² "Art. 166. É livre a associação profissional ou sindical; a sua constituição, a representação legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas de poder público serão regulados em lei.

§1. Entre as funções delegadas a que se refere este artigo, compreende-se a de arrecadar, na forma da lei, contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas.

(...)." (grifo nosso).

4.2.10. “CONTRIBUIÇÕES” NA EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 08/1977 – A “PERDA” DA NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES “SOCIAIS”

Em data de 14 de abril de 1977 foi publicada a Emenda Constitucional (à CF/1967) n.º 08, que do ponto de vista tributário alterou dois dispositivos importantes da Constituição de 1967 (com a redação da EC n.º 1/1969), e mudou a interpretação que se tinha acerca da natureza tributária das contribuições “sociais” firmada a partir da edição do Decreto-lei n.º 27, de 14 de novembro de 1966.

As alterações foram nos arts. 21 e 43 da Constituição de 1967 (com a redação dada pela EC n.º 1/1969). No §2º do art. 21, dentro do capítulo que tratava do sistema tributário, continuaram a ser previstas as contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais, como tributos de competência da União Federal.

Mas especificamente as contribuições ditas “sociais” foram extraídas do §2º do art. 21, e portanto, do capítulo que tratava do sistema tributário nacional, e passaram a integrar o capítulo que tratava das atribuições do Poder Legislativo no art. 43, inciso X, especialmente para explicitar a competência do Congresso Nacional para dispor (com a sanção do Presidente da República) sobre tais contribuições.

Para melhor compreensão do ocorrido, veja-se abaixo a redação originária do art. 21 da Constituição de 1967 (com a redação da EC n.º 1/1969) e em seguida, a redação dada pela EC n.º 08/1977, ao art. 21 e 43, em seus incisos I e X:

Eis a redação originária:

“Art. 21. Compete à União instituir imposto [sic] sobre:

(...)

§2º A União pode instituir:

I – contribuições, nos termos do item I dêste artigo, tendo em vista a intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais; (...).”

Abaixo, a redação alterada pela EC n.º 08/1977, pela qual foram extraídas as contribuições sociais devidas pelos contribuintes:

"Art. 21. (...) "

(...)

§2º A União pode instituir:

I – contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social."

E o art. 43 na redação da EC n.º 08/1977, para onde foram transferidas as contribuições sociais, ficando alocadas no inciso X, distinto, portanto, do inciso I, que tratava dos tributos, *in verbis*:

"Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente:

I – tributos, arrecadação e distribuição de rendas;

(...)

X – contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165; itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, §1º, 175, §4º, e 178."⁶³

Como a referência às contribuições sociais foi retirada do art. 21, que estava dentro do capítulo do sistema tributário, e passou a integrar o inciso X do art. 43, que inclusive é inciso distinto do que tratava da competência do Congresso para dispor sobre "tributos, arrecadação e distribuição de rendas", passou-se a compreender que as contribuições "sociais" não eram mais tributos, mas sim exações de outra natureza, não devendo mais obediência aos princípios e demais regras próprios dos tributos.

A partir da EC n.º 08/1977, boa parte da doutrina e dos tribunais passou a entender que as contribuições sociais citadas não teriam mais natureza tributária, como inclusive reconheceu o Supremo Tribunal Federal (STF) em diversas oportunidades posteriores,⁶⁴ como esclarece, *v.g.*, o voto do Ministro

⁶³ Os encargos previstos nos dispositivos citados eram os seguintes:

"Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores (...) II – salário-família aos seus dependentes; (...) V – integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei; (...) XIII – estabilidade, com indenização ao trabalhador despedido ou fundo de garantia equivalente; (...) XVI – previdência social nos casos de doença, velhice, invalidez e morte, seguro-desemprego, seguro contra acidentes de trabalho e proteção da maternidade, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado; (...) XIX – aposentadoria para a mulher aos trinta anos de trabalho, com salário integral; (...).". Quanto aos encargos previstos no art. 166, §1º e 175, §4º e 178, referiam-se respectivamente: ao custeio das atividades dos órgãos sindicais e profissionais; ao custeio da assistência social e ao custeio de programas de ensino primário gratuito dos empregados das empresas e seus filhos. Assim sendo, as contribuições sociais destinadas ao custeio desses encargos, passaram a estar fora do capítulo que tratava do sistema tributário nacional.

⁶⁴ Vide RTJ 87:271-274; RE n.º 95.400, Min. Rel. Neri da Silveira; RE n.º 86.595-BA.

ALDIR PASSARINHO, proferido por ocasião do julgamento pelo Tribunal Pleno, do RE n.º 100.790/SP, cujo trecho transcreve-se abaixo:

“Em face da Emenda Constitucional n.º 8, as contribuições de natureza social, inclusive a do PIS, foram excluídas do conceito de tributo, uma vez que, a não ser assim, nós teríamos de considerar o inciso X do art. 43 como simplesmente expletivo, porque o texto original da Constituição diz:

‘Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente:

I – tributos, arrecadação e distribuição de rendas;’

Ora, se nós incluirmos no conceito de tributo as contribuições de natureza social, obviamente seria demais o acréscimo, por emenda constitucional, do inciso X, e que se refere às contribuições sociais para custear as despesas previstas nos arts. 165 e demais mencionados.” (STF, T. Pleno, RE n.º 100.790/SP), Rel. Min. Francisco Rezek, j. em 15.05.1987).⁶⁵

Com a promulgação de um novo texto constitucional em 1988 essa corrente foi obrigada a rever sua posição, tendo em vista a especial estatura que a figura das “contribuições especiais” (inclusive as contribuições sociais) passaram a ter no sistema tributário, como será visto a seguir.

4.2.11. “CONTRIBUIÇÕES” E A CONSTITUIÇÃO DE 1988 – A “DOMINÂNCIA” DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE OS DEMAIS TRIBUTOS

Com o advento da Constituição de 1988, a compreensão acerca da natureza tributária das contribuições especiais ficou muito melhor evidenciada, e a mais detalhada previsão constitucional auxiliou inclusive na sua classificação como espécie tributária própria, ao lado dos impostos, das taxas, das contribuições de melhoria e dos empréstimos compulsórios.

O art. 149 do texto constitucional vigente serviu como ponto de partida para a construção do esboço constitucional da regra-matriz das contribuições especiais, embora haja previsão para instituição e cobrança de tais contribuições em diversos outros dispositivos da Constituição atual, inclusive alguns adicionados por emendas constitucionais recentes, como as de número 33/2001 e 39/2002.⁶⁶

⁶⁵ In RTJ 120:1194.

⁶⁶ Tais emendas constitucionais trataram, respectivamente, de inserir regras específicas para as contribuições de intervenção do domínio econômico, e prever a competência dos Municípios e do

Antes de demonstrar um quadro geral acerca dos dispositivos que tratam das contribuições especiais na Constituição de 1988, é importante ressaltar a trajetória de crescimento da importância dessa figura tributária ao longo de nossas Constituições, desde 1824. Esse crescimento do espaço constitucional ocupado pelas “contribuições especiais” acompanhou o crescimento do número de regras da atividade tributária ao longo das diversas Constituições, o que pode ser notado pela leitura do Anexo ao presente estudo.⁶⁷

Os dados estatísticos abaixo mencionados demonstram uma crescente importância das “contribuições” ao longo da história constitucional brasileira, o que acabou, com o passar do tempo, elevando em muito o *status* dessa figura tributária *sui generis*, que passou a ocupar cada vez mais o tempo e a atenção de estudiosos, magistrados, procuradores, advogados, políticos e governantes, estes movidos pela preocupação crescente com o implemento da arrecadação tributária.

Basta observar o significado, o contexto e a quantidade de vezes em que os vocábulos “contribuição” ou “contribuições” aparecem nos textos constitucionais, para ver, em meteórica análise, o caminho que as contribuições percorreram antes de formar uma espécie tributária própria, e alcançar a importância que possuem atualmente no sistema tributário nacional.

Primeiramente, veja-se que em 1824, a Constituição do Império brasileiro previa o vocábulo “contribuições” em duas oportunidades de seu texto, mas com significado inteiramente diverso do atual. “Contribuições”, na época, era expressão sinônima de “rendas públicas”.

Na Constituição de 1891, a concepção de uma figura tributária própria, na forma das “contribuições” que encontramos hoje no art. 149 da Constituição de 1988, estava ainda muito distante de ocorrer. Rigorosamente, existiam apenas

Distrito Federal para a cobrança de uma nova espécie de contribuição especial, destinada ao custeio do serviço de iluminação pública, como será visto com mais detalhes adiante.

⁶⁷ O Anexo que acompanha a presente pesquisa traz, na redação original, o texto integral de todas as regras que tratavam de tributos em todas as Constituições brasileiras e suas emendas respectivas. Em negrito, estão destacados todos os dispositivos que tratavam de contribuições especiais, permitindo ao leitor ter uma detalhada visão histórica da evolução do tratamento constitucional dessa figura controvertida.

duas espécies de tributos na linguagem constitucional: impostos e taxas. Como anteriormente comentado, o vocábulo “contribuições” aparece uma única vez, e ainda para nominar uma espécie de taxa.

O vocábulo “contribuição” é citado também uma única vez em todo o texto da Constituição de 1934, porém, pela primeira oportunidade serve para nominar uma espécie tributária própria, ao lado dos tradicionais impostos e taxas: a “contribuição de melhoria”, que como já comentado, difere em muito das “contribuições especiais”, às quais se dedica o presente trabalho.

Na Constituição de 1937, novamente o vocábulo “contribuições” é citado uma única vez, mas aqui não designava mais as “contribuições de melhoria”, espécie tributária ausente nessa Constituição. Tais contribuições eram agora substituídas pelas “contribuições” destinadas ao custeio das atividades sindicais, que ganhavam espaço em um dispositivo da Constituição, como as únicas contribuições “constitucionalizadas” da época.

O texto constitucional de 1946 vem finalmente usar com maior generosidade as “contribuições”, que passam a ser previstas em três dispositivos constitucionais. São as contribuições de melhoria (com duas citações) e as contribuições destinadas à previdência social (com uma citação). A Emenda Constitucional n.º 18/1965 não mudaria tal panorama.

Através da Constituição de 1967 o *status* das contribuições passou a mudar radicalmente. O texto constitucional usou de seis dispositivos para prever a possibilidade da cobrança de diversas contribuições, além da já conhecida contribuição de melhoria. Assim, também surgiram as contribuições de intervenção no domínio econômico; previu-se novamente as contribuições previdenciárias, e ampliou-se o conceito das contribuições para o custeio das entidades sindicais, para agora abranger o financiamento das entidades de organização e fiscalização profissionais. A Emenda n.º 1/1969 não mudaria esse panorama, citando novamente por seis vezes o vocábulo “contribuições”.

A compreensão do mundo político e da realidade social sofrem grandes mudanças após a redemocratização brasileira. A Democracia ressurge no Brasil em 1984, trazendo consigo a esperança de uma verdadeira renovação das bases sociais da nação. Uma nova Constituição torna-se necessária para

albergar a enorme quantidade de novas idéias, borbulhantes no movimento pró-democracia.

Assim nasce a Constituição de 1988, profundamente alimentada em ideais sociais, que contaminam também a organização do sistema tributário nacional. Nesse contexto, as contribuições recebem uma atenção especial do constituinte, para sustentar a estrutura de um Estado cada vez mais ativo no campo econômico e social.

O texto originário da Constituição “democrática” de 1988 traz dispositivos relativos às contribuições especiais em vinte e quatro (24) oportunidades, sem contar a citação da contribuição de melhoria, no inciso III do art. 145, reconhecida aqui como espécie tributária à parte. Após a promulgação dessa Constituição, cerca de quarenta e seis (46) emendas vieram a alterá-la (seis das quais resultado da revisão constitucional), em diversos dispositivos.

Do total dessas emendas constitucionais, treze (13) se referiram às contribuições especiais, citando-as em diversos dispositivos, como analisado detalhadamente a seguir:

- **EC n.º 03/1993** (DOU em 18.03.1993): tratou de instituir o IPMF⁶⁸, prevendo a possibilidade de tributação de “fato gerador” futuro no §7º do art. 150, dentre outras alterações; citou as contribuições em quatro (04) oportunidades⁶⁹, tratando de três temas, basicamente: i) ao tratar do custeio das aposentadorias e pensões dos servidores públicos federais; ii) ao modificar o art. 150, em seu §6º, inseriu as contribuições na norma que trata da necessidade de lei específica para regular exclusivamente a concessão de subsídios, isenções, reduções de base de cálculo e outras benesses fiscais; iii) ao instituir a possibilidade de tributação de “fato gerador” futuro (“substituição tributária para frente”).
- **EC de revisão n.º 01/1994** (DOU em 02.03.1994): adicionou os arts. 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), para o

⁶⁸ Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira, o antecedente histórico da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF).

⁶⁹ Observe-se que uma dessas alusões ao vocábulo “contribuição”, a constante no § 6º do art. 40 da Constituição, foi retirada do texto constitucional pela Emenda Constitucional n.º 20/1998.

efeito de instituir o Fundo Social de Emergência visando o saneamento financeiro da Fazenda Nacional; citou em três (03) oportunidades as contribuições, ao enumerar as fontes que integram o Fundo: i) elevação da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro para 30% em 1994 e 1995, cobrada das instituições financeiras (§1º do art. 22 da L n.º 8.212/1991); ii) vinte por cento de todas as contribuições cobradas pela União Federal; iii) o arrecadado pela Contribuição ao PIS devida com alíquota majorada para 0,75%, cobrada das instituições financeiras (§1º do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991).

- **EC n.º 10/1996** (DOU em 07.03.1996): tal Emenda fez a prorrogação do Fundo Social de Emergência criado pela EC de revisão n.º 01/1994, e que vigorou de 1994 até o final de 1995, e agora, pela EC n.º 10 passaria a vigorar desde 1º de janeiro de 1996 com previsão de término em 30 de junho de 1997, sob nova denominação: “Fundo de Estabilização Fiscal”. As contribuições foram citadas novamente, da mesma forma que foram citadas na EC de revisão n.º 01/1994, ou seja, ao enumerar-se as fontes do receita do fundo referido.⁷⁰
- ♦ **EC n.º 12/1996** (DOU em 16.08.1996): incluiu o art. 74 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para o efeito de criar a competência da União Federal para a instituição e cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF); tal emenda citou o vocábulo “contribuição” em cinco (05) oportunidades.
- **EC n.º 14/1996** (DOU em 13.09.1996): tal Emenda tratou precipuamente de Direito Financeiro, regravando com maior detalhamento o destino das receitas fiscais dirigidas ao ensino no Brasil, receitas estas, derivadas em parte, da Contribuição ao Salário-Educação do art. 212 da Constituição. Especialmente em relação a tal contribuição, a EC n.º 14 retirou a possibilidade das empresas contribuintes deduzirem das quantias devidas,

⁷⁰ A previsão da EC n.º 10/1996 apenas cuidou de prorrogar a previsão de custeio que já havia sido feita na EC de revisão n.º 01/1994, consistindo, em relação às contribuições: i) na elevação da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro para 30% em 1994 e 1995, e também entre 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, cobrada das instituições financeiras (§1º do art. 22 da L n.º 8.212/1991); ii) em vinte por cento de todas as contribuições cobradas pela União Federal; iii) na quantia arrecadada pela Contribuição ao PIS devida com alíquota majorada para 0,75%, cobrada das pessoas instituições financeiras (§1º do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991).

as aplicações realizadas no ensino fundamental de seus empregados e dependentes, prevista no §5º do art. 212. Assim, a redação de tal dispositivo da Constituição apenas retirou a possibilidade de tal dedução, mantendo-se o restante do texto inalterado, não havendo novas menções às contribuições.⁷¹

- **EC n.º 17/1997** (DOU em 25.11.1997): tal emenda tratou novamente do art. 71 e 72 do ADCT, para o efeito de estender a vigência do “Fundo Social de Emergência” ou “Fundo de Estabilização Fiscal” vigente desde 1994, e por esta emenda passando a vigorar também de 01 de julho de 1997 até 31 de dezembro de 1999. No que tange às receitas de contribuições integrantes do referido fundo, apenas a Contribuição ao PIS devida com alíquota majorada para 0,75% cobrada das instituições financeiras (§1º do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991) permaneceu, não havendo novas referências às contribuições na emenda.
- **EC n.º 20/1998** (DOU em 16.12.1998): tal emenda alterou significativamente as regras atinentes à aposentadorias e pensões da seguridade social, e foi a emenda que mais se referiu às “contribuições” ou “contribuição”. Seu texto foi voltado especialmente para as contribuições destinadas ao custeio da seguridade social. Em breve resumo, essas foram as modificações básicas que a EC n.º 20 introduziu na Constituição, e que foram de interesse no campo de estudo das contribuições, dentre outras: i) passou a prever na Constituição de 1988 diversas regras sobre tempo de contribuição para a seguridade social e aposentadoria respectiva dos servidores públicos (art. 40 da Constituição), como também regras sobre salário e tempo de contribuição para os segurados da iniciativa privada (art. 201 e seguintes); ii) estabeleceu a possibilidade da Justiça do Trabalho executar de ofício as contribuições da seguridade social (art. 114, §3º da Constituição); iii) vedou expressamente a utilização da receita advinda das contribuições da seguridade social para outros fins que não os benefícios do regime geral de previdência social (art. 167, XI); iv) alterou a redação do art. 195 da Constituição, para o efeito de ampliar as hipóteses de incidência e

⁷¹ Cabe esclarecer que por meio dessa emenda, houve mais uma inserção do vocábulo “contribuições” no texto da Constituição, mas com o significado de receitas em geral, no no §4º do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Tal dispositivo tratou de reger o ajuste das “contribuições” dos entes políticos ao fundo de manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental e de valorização do magistério.

bases de cálculo das contribuições previdenciárias⁷². As contribuições foram referidas, direta e indiretamente, em trinta (30) oportunidades, tendo sido retirada uma menção ao vocábulo “contribuições”, que existia no § 6º da Constituição.⁷³

- **EC n.º 21/1999** (DOU em 19.03.1999): incluiu o art. 75 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição, para o efeito de prorrogar a vigência da cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), instituída pela EC n.º 12/1996; inseriu o vocábulo “contribuição” em mais três (03) dispositivos do texto constitucional.
- **EC n.º 27/2000** (DOU em 22.03.2000): incluiu o art. 76 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), para o efeito de instituir a desvinculação de vinte por cento (20%) das receitas da União Federal também no período de 2000 à 2003. Incluíram-se na desvinculação, vinte por cento (20%) da receita de todos os impostos e contribuições arrecadados pela União, com exceção da contribuição ao salário-educação (§5º do art. 212 da Constituição). Por meio da EC n.º 27, introduziram-se duas (02) novas menções às contribuições no texto originário da Constituição de 1988.
- **EC n.º 31/2000** (DOU em 18.12.2000): incluiu os arts. 79, 80, 81, 82 e 83 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), para o efeito de instituir o “Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza” no âmbito do Poder Executivo federal (com vigência prevista até 2010), fundo este constituído por parcelas da arrecadação da CPMF e de outros tributos e receitas da União, além dos recursos advindos de um fundo complementar, gerado com recursos da desestatização das empresas públicas e de economia mista da União. Também foi previsto outro fundo, a ser criado pelos Estados, DF e Municípios, voltado também para a erradicação da pobreza. Adicionou mais

⁷² Foram realizadas outras importantes modificações também, como no §8º, em que os garimpeiros foram retirados do regime de contribuição para a seguridade social aplicável ao produtor rural e assemelhados (alíquota sobre comercialização da produção), e a inserção do §9º nesse mesmo art. 195, para o efeito de permitir a aplicação de alíquotas ou bases de cálculo diferentes para empresas com utilização intensiva de mão-de-obra ou em razão de sua atividade econômica.

⁷³ Tal menção havia sido introduzida pela Emenda Constitucional n.º 03/1993, como dantes informado.

uma (01) menção às “contribuições” no texto originário da Constituição de 1988.

- **EC n.º 33/2001** (DOU em 12.12.2001): no que diz respeito às contribuições, tal emenda alterou os artigos 149 e 177 da Constituição de 1988, onde previu diversas regras para a cobrança da contribuições de intervenção no domínio econômico, especialmente a fim de viabilizar a cobrança de tal contribuição sobre a importação de petróleo e seu derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.⁷⁴ Inseriu quatro (04) novas menções às “contribuições” no texto originário da Constituição de 1988.
- **EC n.º 37/2002** (DOU em 13.06.2002): tal emenda adicionou os artigos 84, 85, 86, 87 e 88 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição, para o efeito de prorrogar novamente a cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), agora com previsão de cobrança até 31 de dezembro de 2004, instituindo também hipóteses de imunidade na cobrança da referida contribuição, para diversas movimentações financeiras, dentre outras, as operações relativas ao mercado de capitais.⁷⁵ Inseriu mais quatro (04) novas menções às “contribuições” no texto originário da Constituição de 1988.
- **EC n.º 39/2002** (DOU em 20.12.2002): introduziu o novo art. 149-A no texto original da Constituição Federal, para o efeito de prever a competência dos Municípios e Distrito Federal para instituir nova espécie de contribuição, destinada a custear o serviço de iluminação pública, introduzindo assim duas (02) novas menções ao vocábulo “contribuição” no texto originário da Constituição de 1988.

Como se pode perceber da leitura de tais emendas à Constituição de 1988, os dispositivos relacionados às contribuições especiais foram sendo alvo

⁷⁴ Outros dispositivos constitucionais também foram alterados por tal emenda, como a redação do §3º do art. 155 da Constituição, que foi modificada para o efeito de deixar claro que a imunidade ali prevista só abarca impostos, havendo a possibilidade de tributar-se por meio de contribuições as operações relativas à energia elétrica, telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

⁷⁵ Também foram estabelecidas regras atinentes ao trato com precatórios judiciais, assim como regra que previu a alíquota mínima de dois por cento (2%) para o Imposto sobre Serviços (ISS).

gradativo de alterações e inserções que ampliaram em muito o espectro de competência dos entes políticos para promover a cobrança dessa espécie tributária.

É possível identificar basicamente quatro modalidades de alterações realizadas pelas emendas constitucionais citadas: i) contribuições que já existiam tiveram sua base de cálculo ou alíquota potencialmente *majorada*; ii) também foram criadas *novas hipóteses de incidência* para contribuições já existentes; iii) até mesmo *novas contribuições* foram criadas, ou melhor, foram previstas novas competências para a instituição de contribuições; iv) acerca das receitas oriundas das contribuições, houveram *modificações, detalhamentos, ou até mesmo desvinculações de receita* de contribuições já existentes.

Percebe-se que muitas vezes tais alterações foram realizadas no claro intuito de ampliar o “espaço constitucional” dedicado a esta espécie tributária, especialmente tendo em vista o expressivo incremento de receita que sua arrecadação gera aos cofres públicos. Atualmente, estudos da Secretaria da Receita Federal calculam que a arrecadação de contribuições especiais represente mais de cinquenta por cento (50%) dos valores totais arrecadados em tributos federais no Brasil.⁷⁶

Em números publicados pela própria Secretaria da Receita do Ministério da Fazenda⁷⁷, vê-se facilmente essa relação de disparidade que existe entre a arrecadação dos impostos federais e as quantias arrecadadas com as contribuições especiais federais. As contribuições são cada vez mais relevantes no orçamento público, como se vê no quadro abaixo:

- a) Em 1998, o orçamento dito “fiscal”, compreendendo o imposto de renda (IRPJ e IRPF), imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre

⁷⁶ O levantamento exato acerca do volume arrecadado com contribuições especiais é difícil de se constatar, tendo em vista que diversas contribuições especiais são recolhidas e geridas por entidades diversas do Estado, dando forma ao fenômeno da para-fiscalidade, forma de recolhimento que já é realizada por décadas e não é exclusivo do Brasil, como já alertou Ruy Barbosa Nogueira: “Em 1962, Maurice Duverger apontava que na França havia 101 exações para-fiscais a favor de 75 organismos distintos.” (*Curso de Direito Tributário*, 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 1990, p. 183).

⁷⁷ Veja-se o estudo publicado pela Coordenação-Geral de Política Tributária da Receita Federal no site www.receita.fazenda.gov.br, intitulado *Carga Tributária no Brasil – 2002*, p. 12, acesso em agosto de 2003.

operações financeiras (IOF), imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto territorial rural (ITR), ou seja, os impostos federais, somados às taxas federais, resultaram em uma arrecadação de cerca de *75 bilhões de reais*; enquanto as principais contribuições especiais resultaram na arrecadação de aproximadamente *96 bilhões de reais – uma diferença de 21 bilhões de reais* em relação ao arrecadado pelos impostos e taxas federais.

- b) Já em 2002, a arrecadação dos mesmos impostos e taxas federais representou cerca de *121 bilhões de reais*; enquanto as contribuições especiais arrecadaram aproximadamente *190 bilhões de reais – ou seja, 69 bilhões de reais a mais do que o arrecadado com os impostos e taxas federais*.

Tal expressividade econômica tem gerado enormes pressões políticas com vistas a mudanças legislativas para ampliar o espectro de incidência das contribuições especiais. De outro lado, Estados, Distrito Federal e Municípios passam a pleitear decididamente por uma reforma tributária que permita a repartição da receita advinda da arrecadação das contribuições especiais entre a União e os demais entes políticos, para compensar as perdas de arrecadação sentidas na transferência da receita de impostos federais, cada vez menores em face da valorização extraordinária das contribuições especiais, cuja receita não é repassada aos demais entes federados.

O texto atualmente vigente da Constituição Federal de 1988 faz referência direta às contribuições especiais em cerca de oitenta e duas (82) oportunidades.⁷⁸ Uma marca que de longe supera o número de dispositivos que trataram dessa figura tributária em todas as outras Constituições brasileiras juntas.

É fácil perceber que as contribuições já nasceram em nossa Constituição para exercer um papel fundamental na geração de receitas para o Estado e outras entidades de interesse público, e com o passar dos anos, desde a promulgação do Texto Magno em 1988, vêm ganhando cada vez maior

⁷⁸ Veja-se que, apesar de existir mais de oitenta e duas (82) citações ao vocábulo "contribuições" ou "contribuição" no texto constitucional atual, essas citações adicionais não foram computadas aqui, visto que foram utilizadas em sentido diverso, significando, v.g., "contribuições" no sentido de pagamento de valor de caráter contratual, não tributário (vide art. 202, §§2º e 3º), etc.

importância no quadrante dos tributos no Brasil, o que ressalta sobremaneira a importância do estudo de seus fundamentos e limites.

É preciso fixar a idéia de que a partir da Constituição de 1988, as contribuições passam a ocupar um lugar de destaque como nunca dantes experimentado em uma Constituição brasileira. Não só em seu texto original, mas em diversas emendas posteriores, essa afirmação é confirmada, como antes já explicitado.

A fim de concluir o presente estudo panorâmico do espectro constitucional que as contribuições especiais possuem na Constituição Federal atualmente vigente⁷⁹, a demonstrar a importância e complexidade do assunto, é interessante apontar sistematicamente todos os dispositivos constitucionais onde há menção direta às contribuições especiais.

Vejam-se então, os quadros ilustrativos a seguir, organizados em conformidade com cada um dos títulos da Constituição Federal de 1988 em que as contribuições especiais são citadas:

Título II - "Dos Direitos e Garantias Fundamentais"

Capítulo II - "Dos Direitos Sociais"

- ***Art. 8º:***
- inciso IV (contribuições confederativa e sindical)

Título III - "Da Organização do Estado"

Capítulo VII - Da Administração Pública

Seção II Dos Servidores Públicos

- ***Art. 40:***
- § 1º, incisos I, II e III, alíneas "a" e "b"; §§ 5º, 9º, 10 e 11 (tratando da contribuição social para a seguridade social, especialmente no que diz respeito ao tempo de contribuição e regras para concessão de aposentadorias aos servidores públicos da União Federal);

Título IV - "Da Organização dos Poderes"

Capítulo III - Do Poder Judiciário

Seção V - Dos Tribunais e Juízes do Trabalho

- ***Art. 114:***
- §3º (estabelece competência da Justiça do Trabalho para execução das contribuições sociais da seguridade social cobrada da empresa e do empregado, sobre a folha de salários e outros rendimentos do trabalho - art. 195, I, "a" e II)

⁷⁹ Nunca é demais lembrar, o texto constitucional vigente foi publicado em 05.10.1988, e encontra-se modificado por quarenta e seis emendas, seis das quais foram realizadas em conformidade com a revisão constitucional de 1994.

Título VI – “Da Tributação e do Orçamento”

Capítulo I – “Do Sistema Tributário Nacional”

- **Art. 149:**
 - *caput* (estabelece competência da União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas);
 - § 1º (contribuições dos Estados, DF e dos Municípios, cobradas dos servidores respectivos para custeio de sistemas próprios de previdência e assistência social);
 - § 2º, 3º e 4º (especifica regras especiais para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, desonerando da sua incidência as receitas advindas de exportações).
- **Art. 149-A:**
 - *caput* e § único (contribuição para custeio do serviço de iluminação pública).
- **Art. 150:**
 - §6º (prevê a necessidade de lei específica para instituir isenções, subsídios ou outros incentivos fiscais para as contribuições, e também para os impostos e taxas);
 - §7º (institui a possibilidade da tributação de fato gerador futuro presumido, que pode ser instituída para contribuição, assim como para imposto).

Capítulo II – Das Finanças Públicas

Seção II – Dos Orçamentos

- **Art. 167:**
 - Inciso XI (veda a utilização da receita das contribuições sociais da seguridade social cobradas da empresa e do empregado, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho – art. 195, I, “a”, e II – para custeio de outras despesas que não as relativas ao pagamento de benefícios do regime geral de previdência social).

Título VII – “Da Ordem Econômica e Financeira”

Capítulo I – Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica

- **Art. 177:**
 - §4º (estabelece requisitos para a cobrança, assim como destinação das receitas relativas à contribuição de intervenção no domínio econômico incidente nas atividades de importação ou comercialização de petróleo e derivados, gás natural e derivados e álcool combustível).

Título VIII – “Da Ordem Social”

Capítulo II – Da Seguridade Social

Seção I – Disposições Gerais

- **Art. 195:**
 - *caput*, incisos I, II, III, (estabelece a competência da União para cobrança de contribuições para a seguridade social, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, a receita ou o faturamento, o lucro; também outra contribuição, cobrada do empregado; e outra contribuição, incidente sobre a receita de concursos de prognósticos);
 - § 4º (prevê a possibilidade de criação de novas contribuições – residuais – para financiar a manutenção ou expansão da seguridade social);

- §6º (estabelece o princípio da anterioridade mitigada ou noventalidade para a cobrança das contribuições para a seguridade social);
- §7º (estabelece imunidade das entidades beneficentes de assistência social quanto à cobrança das contribuições para a seguridade social);
- §8º (prevê outra espécie de cobrança da contribuição social para seguridade social do produtor rural e pescador artesanal sem empregados permanentes);
- §9º (prevê a possibilidade de cobrança com bases de cálculo ou alíquotas diferenciadas, das contribuições sociais para a seguridade social previstas no inciso I do art. 195, conforme a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte ou de sua utilização intensiva de mão-de-obra);
- §11 (veda a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais cobradas da empresa, assim como do empregado, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, em montante superior ao estabelecido em lei complementar).

Seção III – Da Previdência Social

Art. 201:

- §§ 2º e 3º (trata de regras que mencionam os “salários de contribuição”, que são as bases de cálculo da contribuição social da seguridade social dos empregados e demais segurados contribuintes, e são utilizados como parâmetro para o cálculo dos benefícios previdenciários do regime geral de Previdência);

continuação do quadro anterior:

- § 7º (trata das condições relativas ao tempo de pagamento da contribuição à seguridade social, necessário para que o contribuinte possa usufruir dos benefícios da aposentadoria no regime geral de Previdência Social);
- §9º (assegura a contagem recíproca do tempo de pagamento da contribuição à seguridade social, para efeito de aposentadoria, quando o contribuinte efetuar pagamentos no regime de Previdência geral e também no regime dos servidores públicos);
- §10 (não faz menção expressa à contribuição social, mas prevê que o risco de acidente de trabalho será coberto também pelo setor privado – o que se dá na prática através da contribuição adicional SAT sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho);
- §11 (determina que farão parte da base de cálculo da contribuição sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, todos os ganhos habituais do empregado, à qualquer título).

Seção IV – Da Assistência Social

Art. 203:

- *caput* (afirma que a assistência social pode ser usufruída inclusive por aqueles que não são contribuintes das contribuições para a seguridade social).

Capítulo III – Da Educação, da Cultura e do Desporto

Seção I – Da Educação

Art. 212:

- § 4º (determina que as contribuições sociais também servirão ao custeio de programas suplementares de alimentação e assistência ao educando);
- §5º (prevê a instituição e cobrança da contribuição social do salário-educação, a ser paga pelas empresas).

Título IX – “Das Disposições Constitucionais Gerais”

- **Art. 239:**
 - *caput* (recepção a cobrança da contribuição ao PIS e ao PASEP, anteriormente previstas em leis complementares anteriores à promulgação da Constituição de 1988, e altera a destinação da receita das mesmas);
 - §4º (prevê contribuição adicional ao PIS, para o seguro-desemprego, a ser cobrada das empresas que tenham superado índice de rotatividade de empregados, a ser determinado por lei).
- **Art. 240:**
 - *caput* (recepção a cobrança das contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas destinadas ao financiamento do serviço social e de formação profissional (SESC, SENAC, SENAI, etc.), que continuam a incidir sobre a folha de salários, a par das contribuições já previstas no art. 195).

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)

- **Art. 10 do ADCT:**
 - §2º (determina que a arrecadação da contribuição para custeio das atividades dos sindicatos rurais seja feita juntamente com o imposto territorial rural – ITR – até posterior disposição de lei em sentido diverso).
- **Art. 56 do ADCT:**
 - *caput* (determina que parte considerável da arrecadação da contribuição ao Finsocial existente antes da Constituição de 1988, sirva como receita da seguridade social).
- **Art. 57 do ADCT:**
 - *caput* (permite que a dívida acumulada até 30.06.1988 pelos Estados e Municípios, relativos às contribuições de seguridade social, possam ser pagos de forma parcelada em 120 meses e com anistia de juros e multas).
- **Art. 72 do ADCT:**
 - inciso III (desvincula do orçamento da seguridade social a receita decorrente do aumento, para 30%, da alíquota da contribuição à seguridade social incidente sobre o lucro das instituições financeiras, sociedades corretoras, seguradoras, dentre outras; destinando tais receitas ao Fundo Social de Emergência⁸⁰);
 - inciso IV (desvincula vinte por cento de todas as contribuições e impostos da União Federal, além da receita acima citada, relativa à CSLL; destinando tais receitas para o Fundo Social de Emergência);
 - inciso V (desvincula a receita decorrente do aumento, para zero vírgula setenta e cinco por cento, da alíquota da contribuição ao PIS – art. 239 – incidente sobre a receita bruta operacional das instituições financeiras, sociedades corretoras, seguradoras, dentre outras; destinando tais receitas ao Fundo Social de Emergência).
- **Art. 74 do ADCT:**
 - *caput*, §§ 1º, 2º, 3º e 4º (instituem a contribuição provisória sobre movimentação financeira – CPMF, tratando de sua alíquota, excluindo a

⁸⁰ “O Fundo Social de Emergência” foi instituído originariamente pela Emenda Constitucional de Revisão n.º 1, de 1º de março de 1994, com o objetivo de sanear a Fazenda Pública federal e auxiliar na estabilização econômica do Brasil. Os objetivos mais específicos da criação de tal fundo, declarados pela emenda, foram basicamente: custeio de ações na área da saúde, educação, benefícios previdenciários, auxílios assistenciais, passivo previdenciário, dentre outros de “relevante interesse econômico e social.” (conforme art. 71 do ADCT, introduzido pela emenda citada).

necessidade de lei complementar para sua instituição e sua não-cumulatividade – art. 154, I; ainda destina sua receita integralmente ao Fundo Nacional de Saúde; e por fim manda aplicar o princípio da anterioridade mitigada ao novo tributo).

- *Art. 75 do ADCT:*
- *caput*, §§ 1º e 3º (prorrogam a cobrança da contribuição provisória sobre movimentação financeira – CPMF, majorando sua alíquota, dentre outras regras).
- *Art. 76 do ADCT:*
continuação do quadro anterior:
- *caput* e §2º (desvincula de qualquer destinação específica – seja à órgão, fundo ou despesa – no período entre 2000 e 2003, vinte por cento de todas as contribuições e impostos arrecadados pela União Federal, excetuando-se apenas a receita da contribuição ao salário-educação, prevista no art. 212, §5º).
- *Art. 80 do ADCT:*
- inciso I (determina nova destinação para a receita da arrecadação da CPMF, correspondente à adicional de zero vírgula oito por cento da sua alíquota, ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza⁸¹).
- *Art. 84 do ADCT:*
- *caput*, §§ 2º e 3º (prorrogam novamente a cobrança da contribuição provisória sobre movimentação financeira – CPMF – destinando sua receita para três finalidades diversas: saúde, previdência social e o restante ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza).
- *Art. 85 do ADCT:*
- *caput* e demais dispositivos (prevê hipóteses de imunidade à cobrança da CPMF, em benefício de operações relativas à investimentos e transações no mercado financeiro).

- *Emenda Constitucional n.º 20/1998:*
- arts. 3º, 4º, 8º, 9º e 12 do texto da emenda (trazem diversas normas relativas ao tempo de contribuição à seguridade social e respectivos benefícios previdenciários, dentre diversas outras regras relativas ao custeio dos benefícios da previdência social e respectivos benefícios e condições de aposentadoria).

Essa crescente presença das contribuições ao longo de nossas Constituições acabou por gerar a necessidade de melhor compreender tais figuras tributárias, classificá-las, e estudá-las cada vez mais detidamente a fim de encontrar seus fundamentos, seus limites, e suas relações com os demais tributos constantes no sistema tributário brasileiro.

⁸¹ O "Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza" foi criado pela Emenda Constitucional n.º 31, de 14 de dezembro de 2000, com a finalidade declarada de "viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida" (conforme art. 79 do ADCT, introduzido pela emenda citada).

5. A NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS - SUA IDENTIDADE TRIBUTÁRIA

5.1. A IMPORTÂNCIA DE UMA DEFINIÇÃO QUANTO À NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Como visto anteriormente, a descoberta da natureza jurídica de um instituto do Direito é essencialmente importante, uma vez que é com base em sua natureza que se determina o regime jurídico aplicável à determinada figura. Caso determinada figura se revista da natureza jurídica tributária, serão a ela aplicáveis todos os princípios e demais regras dirigidos aos tributos, especialmente os limites traçados para sua incidência e cobrança.

Não se pode perder de vista que os tributos são especialmente regrados pela Constituição Federal de 1988, tendo em vista a especial função que o Estado exerce na atividade tributária e seus desdobramentos dentro da concepção social e democrática de direito que lhe acompanha.⁸² Tais observações servem para fixar a importância de caracterizar-se a natureza tributária das contribuições.

MARCO AURÉLIO GRECO entende de maneira contrária, compreendendo que a investigação da natureza jurídica das contribuições seria despendiosa e, em seus dizeres, "pode trazer dificuldades na análise do sistema positivo brasileiro pois, assumida certa natureza, algumas decorrências parecerão inexoráveis, enquanto a disciplina concretamente definida no Direito positivo pode conduzir a uma diretriz diversa."⁸³

Com a devida vênia, não se compreende que a fixação da natureza jurídica das contribuições possa trazer dificuldades a sua compreensão em face do Direito positivo. A natureza jurídica tributária realmente não submete de imediato as contribuições a todas as regras atinentes aos demais tributos, mas por uma razão simples: a de que os tributos se regem por regras diversas, de acordo com sua específica natureza.

⁸² Sobre a caracterização do Estado Social Democrático de Direito e suas peculiaridades, reporta-se ao Capítulo 2 do presente trabalho.

⁸³ *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 74.

Assim, aos impostos não cabem “inexoravelmente” as mesmas regras das taxas, assim como às contribuições não são aplicáveis as mesmas regras dos impostos, e assim por diante. Mas é possível identificar um núcleo comum de regras decorrentes da natureza tributária, e são identificadas a partir da definição legal de tributo do art. 3º do CTN, assim como dos princípios tributários da Constituição Federal.

Em diversos textos na Constituição e na legislação em geral, podemos encontrar exemplos da importância da fixação da natureza jurídica (se tributária ou não) das contribuições. Em tais situações, é necessário afirmar se as contribuições especiais são ou não são tributos, a fim de verificar se determinado princípio jurídico ou outra norma legal qualquer lhes é aplicável ou não, especialmente, como já dito, para limitar sua incidência.

Veja-se um exemplo prático, relativo à determinação do alcance da imunidade prevista no §3º do art. 155 da Constituição. O referido dispositivo constitucional tratou de instituir imunidade para as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, dentre outras operações, com a seguinte redação (dada pela Emenda Constitucional n.º 03/1993), *in verbis*:

“§3º. À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo⁶⁴ e o art. 153, I e II⁶⁵, *nenhum outro tributo* poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.” (grifo nosso).

Por tal redação, caso as contribuições não fossem tributos, por lógico, poderiam incidir sobre as operações referidas. Como foram reconhecidas como tributos, qualquer contribuição especial não poderia incidir sobre tais operações, pois eram imunes a tributos de maneira geral. O Supremo Tribunal Federal (STF) acabou por entender pela ausência de imunidade para as contribuições, mas por outros motivos.⁶⁶

⁶⁴ Refere-se ao ICMS.

⁶⁵ Refere-se aos impostos de importação e de exportação, respectivamente.

⁶⁶ Tal fato propiciou aos contribuintes procurar, perante o Poder Judiciário, o reconhecimento de que a contribuição para a seguridade social do inciso III, do art. 195 da CF/1988 (COFINS) não poderia incidir sobre o faturamento ou receita advinda das operações elencadas no §3º do art. 155, uma vez que tal dispositivo determinava imunidade ao “tributos” em geral. O Supremo Tribunal Federal acabou por não reconhecer tal imunidade, mas não pelo fato das contribuições não serem tributos, e sim pelo fato de que o termo “operações” não se confundiria com “receita bruta” ou

Posteriormente, a Emenda Constitucional n.º 33/2001 alterou a redação do §3º do art. 155 para limitar expressamente a imunidade ali prevista, agora albergando apenas os impostos. Tal alteração visou precipuamente permitir a cobrança da contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) sobre a importação de petróleo e combustíveis diversos.⁸⁷

Enfim, com este exemplo, percebe-se facilmente que a identificação das contribuições como tributo revela-se sobremaneira importante, a fim de revelar seu regime jurídico apropriado, que inclusive possui peculiaridades a lhes diferenciar em relação aos demais tributos, como será visto mais adiante.

5.2. O CONCEITO DE TRIBUTO NA CONSTITUIÇÃO E AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

A indicação do que vem a ser tributo deve ser buscado em primeiro lugar a partir do texto constitucional, como identificam diversos autores, dentre eles, GERALDO ATALIBA⁸⁸. Não se está a tratar aqui propriamente de uma definição do conceito de tributo, mas da indicação implícita do instituto, ao qual se aplicará um regime próprio, definido pela própria Constituição, especialmente instituído para limitar a incidência tributária.

Não se olvide que o tributo, a par de significar importante parcela de riqueza retirada do patrimônio dos cidadãos em prol do bem comum, está a limitar dois direitos constitucionais fundamentais dos cidadãos: a liberdade e a propriedade (art. 5º da CF/1988), como dantes referido. Assim, não seria crível que a própria Carta Magna não tratasse de indicar ao menos um esboço do que vem a ser tributo.

Ressalte-se, não se está a tratar de artigo ou dispositivo específico do texto constitucional que definiria o “conceito” de tributo, mas sim em reconhecer que ele é indicado pela Constituição a partir de uma visão sistemática dos

“faturamento”, o que afastava a possibilidade de interpretar pela imunidade contra a COFINS nesses casos.

⁸⁷ Sobre o assunto, veja-se também o Capítulo “10.2” do presente trabalho, que trata das contribuições de intervenção no domínio econômico.

dispositivos que tratam da tributação, como leciona VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA.⁸⁹

Essa visão sistemática constrói-se a partir da enumeração dos tributos consistentes do sistema tributário, topograficamente dispostos no Capítulo que trata do sistema tributário nacional, e do conjunto de regras e princípios que citam os tributos ao longo desse Capítulo da Constituição.

Não se esquece aqui da previsão contida na Constituição, que em seu art. 146, III, prescreve caber à lei complementar prever normas gerais em matéria tributária, especialmente “definição de tributos e de suas espécies”. Isso não retirou a possibilidade nem o interesse do constituinte em esboçar, ou indicar aquilo que já entenderia por tributo, pois indicou os impostos (art. 145, I), taxas (art. 145, II), contribuições de melhoria (art. 145, III), empréstimos compulsórios (art. 148) e, finalmente, as contribuições especiais (art. 149 e 149-A), como tributos. Todos componentes do mesmo Capítulo, intitulado “Do Sistema Tributário Nacional”.⁹⁰

Fixada a indicação da natureza tributária pela Constituição, coube à lei complementar de normas gerais em matéria tributária, o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 3º, indicar os elementos técnicos que, presentes nas figuras tributárias já existentes, e em novas figuras a serem criadas pelo legislador, se encaixariam como tributos, independentemente de sua denominação ou da destinação legal do produto de sua arrecadação (art. 4º do CTN).

⁸⁸ *In Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 6ª ed., 2000, p. 32/33).

⁸⁹ *Determinação do Montante do Tributo*. In *Repertório de Jurisprudência IOB*, 1992, p. 88.

⁹⁰ Ricardo Conceição Souza vai adiante, relativizando a previsão contida no art. 146, III, em prol do reconhecimento de que a Constituição de 1988 já esboça um conceito de tributo, *in verbis*: “Não obstante o art. 146, III, “a”, da Constituição da República, dispor que cabe à lei complementar definir tributo, não se pode tomar isso como uma verdade absoluta. (...) Afinal, como é possível conceber que alguém possa arquitetar um Sistema Tributário Nacional, com discriminação rígida de competências, edificação de princípios gerais, indicação de espécies e repartição de receitas, para, em seguida, remeter à lei complementar a definição de tributo?” (*Regime Jurídico das Contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 21).

5.3. O CONCEITO DE TRIBUTO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN) E AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

O CTN, recepcionado pela atual Constituição (art. 34, §5º do ADCT) como lei complementar, contendo normas gerais em matéria tributária (art. 146, III), tratou de prever uma definição do conceito jurídico de “tributo”, de forma complementar e sistematicamente posta em relação ao esboço realizado pela Constituição de 1988. Assim previu o art. 3º do CTN, *in verbis*:

“Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

PAULO DE BARROS CARVALHO⁹¹ identificou ao menos seis significações para a palavra “tributo”: a) quantia em dinheiro; b) prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo da obrigação fiscal; c) direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) sinônimo de relação jurídica tributária; e) norma jurídica tributária; f) norma, fato e relação jurídica.

Tratando-se de tributo, é da maior relevância que o intérprete possa identificar a natureza tributária de determinada figura com facilidade, uma vez que é da identificação de sua natureza como tributo, que derivará a aplicação das regras e limites inerentes a tal figura.

Sabe-se que não é função da lei conceituar. Apesar do art. 3º do CTN ser um *precepto didático*, como ressaltado pelo saudoso GERALDO ATALIBA⁹², tal definição legal se mostra bastante útil para evitar diversas interpretações equivocadas sobre a natureza de determinadas cobranças estatais, que muitas vezes o Estado desejou não configurar como tributo a fim de evitar a aplicação de determinados limites, indesejáveis à “fluidez” e “generosidade” da arrecadação, na visão governamental.

Cabe agora estudar especificamente cada um dos elementos apontados no art. 3º acima citado, a fim de verificar o encaixe das contribuições especiais no conceito legal de tributo, antes de estudar os demais aspectos envolvidos no

⁹¹ *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 19.

⁹² *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 32.

questionamento da natureza tributária dessas figuras previstas no art. 149 da Constituição Federal de 1988.

5.3.1. “TODA PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA COMPULSÓRIA”

A compulsoriedade é traço marcante dos tributos, como prescrito pela definição do art. 3º do CTN. Essa compulsoriedade é derivada da lei, e expressa a natureza da obrigação tributária, que difere em diversos pontos de outras obrigações, de natureza diversa. Essa compulsoriedade advém da ausência de manifestação ou concordância de vontade do sujeito passivo com o adimplemento da prestação.

A obrigação de pagar o tributo advém diretamente da lei, ao contrário de obrigações de outra natureza, que advém diretamente da vontade das partes, e apenas mediatamente da lei. Ainda, a obrigação tributária consiste em prestação pecuniária, portanto, devendo ser paga em dinheiro (de regra)⁹³, moeda corrente do País.

Em relação especificamente às contribuições especiais, veja-se que são prestações pecuniárias (obrigações de dar dinheiro), marcadas pela compulsoriedade, encaixando-se perfeitamente nessa primeira parte da definição de tributo do art. 3º do CTN. Não é preciso muito esforço para reconhecer que as contribuições especiais (art. 149 da Constituição) são cobradas como prestações pecuniárias, como os demais tributos previstos pela Carta Magna.

Da mesma forma, as contribuições especiais gizadas pelo art. 149 da Constituição são compulsórias. Caso determinada figura tida por “contribuição” não seja reconhecida como compulsória, ficará fora do conceito de tributo, como ocorreu com a chamada “contribuição confederativa”, prevista no inciso IV do art.

⁹³ O caráter pecuniário é regra, que comporta exceção inserida no Código Tributário Nacional através da Lei Complementar n.º 104/2001, que passou a permitir a dação em pagamento de bens imóveis como modalidade de extinção do crédito tributário (art. 156, XI, do CTN).

8º, da Constituição Federal de 1988, conforme o entendimento do STF, no julgamento do RE n.º 184.266-1/SP.⁹⁴

5.3.2. “EM MOEDA OU CUJO VALOR NELA SE POSSA EXPRESSAR”

A definição de tributo prescrita pelo art. 3º do CTN também afirma ser prestação paga em moeda ou cujo valor nela possa ser expresso. Com isso, o CTN determina que a obrigação tributária seja paga em dinheiro, moeda corrente do País.

Assim, não são admitidas outras formas de pagamento do tributo, como *v.g.*, mercadorias ou serviços, conhecidos como pagamentos *in natura* ou *in labore*. Tal exigência tem por finalidade evitar que o Estado possa receber prestações as mais diversas possíveis, o que transformaria o Tesouro Público em verdadeiro “depósito de objetos”. A exceção é feita em relação a bens imóveis, cuja utilização como meio de pagamento de tributos passou a ser expressamente permitida através da Lei Complementar n.º 104/2001, que inseriu o inciso XI no art. 156 do Código Tributário Nacional.⁹⁵

Ou seja, aceitar diversas outras formas de pagamento de tributo, que não em moeda (ou eventualmente bens imóveis), seria engessar a Administração Pública, que não teria condições mínimas de prestar os serviços públicos pelos quais está responsável, uma vez que não conseguiria aproveitar-se de forma ágil dos objetos e serviços recebidos, visto que dependeriam inclusive de liquidação, absolutamente criteriosa a fim de evitar injustiças e ilegalidades.

Como a moeda vale para todos, com o mesmo valor, ou seja, cem reais (R\$ 100,00) valem cem reais em qualquer lugar do País, é fácil perceber que a única forma de viabilizar a arrecadação e aplicação dos recursos tributários é a exigência do tributo em dinheiro. Sendo moeda, qualquer de suas variantes

⁹⁴ O aspecto da compulsoriedade como essencial para caracterizar a natureza tributária de determinada cobrança foi analisado pelo STF (2ª Turma, RE n.º 184.266-1/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, unânime, j. em 27.08.1996), quando julgou não tributária a contribuição confederativa em face de seu caráter não compulsório, tendo em vista que é instituído pela assembleia geral, sendo vinculante apenas para os sindicalizados.

⁹⁵ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.”

poderá ser utilizada (dinheiro, cheque, transferências interbancárias, etc.), desde que em moeda se possa exprimir.⁹⁶

5.3.3. “QUE NÃO CONSTITUA SANÇÃO DE ATO ILÍCITO”

A definição legal do art. 3º do CTN também prescreve que tributo não pode ser sanção de ato ilícito. Isso afasta a confusão que possa haver entre tributo e multa. Assim sendo, o fato que dá origem à obrigação, sendo fato lícito, poderá gerar a obrigação de pagar-se um tributo, ao passo que sendo ilícito, constituir-se à em objeto de regramento de outra norma, de caráter de penalidade administrativa ou até mesmo sanção criminal.

Aqui ficam bem evidenciadas as diferenças entre a norma de incidência tributária (tendo por hipótese fato lícito), e a norma tributária de sanção pelo inadimplemento da obrigação fiscal, assim como outras normas de qualquer natureza, que apliquem sancionamentos a condutas ilícitas.

Em relação às contribuições especiais do art. 149 da Constituição Federal, é de se observar que não se confundem com multas, pois não se originam de fatos ilícitos, identificando-se também no aspecto da “licitude” prevista no conceito de tributo do art. 3º do CTN.

5.3.4. “INSTITUÍDA EM LEI”

A obrigação tributária deve ser instituída em lei, por exigência do princípio constitucional da legalidade (art. 5º, II, da CF/1988), que no campo tributário, se desdobra ou reflete especificamente na obediência ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF/1988). Sendo o tributo uma obrigação, deverá necessariamente advir de lei.

⁹⁶ Assim, não podem ser criados impecilhos ou dificuldades ao uso de formas reconhecidamente válidas de pagamento, como cheques, por exemplo. A Administração Pública, porém, poderá condicionar a forma de pagamento a certos requisitos, de forma a facilitar e agilizar a arrecadação, desde que não conflite com os direitos dos contribuintes.

As contribuições não fogem à regra, havendo inclusive menção explícita à obediência da legalidade no art. 149, *caput*, da Constituição, que prevê fundamentalmente a competência da União para instituir contribuições especiais. Assim, todos os elementos que determinam a norma de incidência de uma contribuição especial devem vir determinados claramente em lei, sendo vedada sua veiculação através de instrumentos infralegais, que apenas podem regular o que já estiver determinado em lei, por obediência ao princípio da estrita legalidade.

5.3.5. “E COBRADA MEDIANTE ATIVIDADE ADMINISTRATIVA PLENAMENTE VINCULADA”

O tributo é cobrado através de uma atividade administrativa plenamente vinculada. Cumpre verificar aqui, qual é a “atividade administrativa” em questão, e ao que ela está “plenamente vinculada”.

O tributo é cobrado após a realização de uma atividade especial, que tem por fundamento fazer a obrigação tributária se revestir de certeza, liquidez, e exigibilidade. Essa atividade de quantificação do tributo pode ser realizada pelo Estado ou pelo sujeito passivo da relação obrigacional tributária, somente após sua realização a prestação tributária poderá ser cobrada.

Essa atividade a que se refere o art. 3º do CTN se consubstancia no mais das vezes no chamado “lançamento” do tributo, atividade vinculada à lei e de exercício obrigatório pela atividade administrativa⁹⁷. Aqui reside um traço fundamental de diferenciação do tributo em relação a diversas outras prestações pecuniárias compulsórias cobradas pelo Estado.

A atividade envolvida no lançamento possui descrição particular no art. 142 do mesmo Código, *in verbis*:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa *constituir* o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o *procedimento* administrativo tendente a verificar a ocorrência do *fato gerador* da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar

⁹⁷ Vide parágrafo único do art. 142, *in verbis*: “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.” (grifo nosso).

A par das irregularidades técnicas da definição supra citada⁹⁸, serve referido artigo para esboçar tanto o *modus operandi* básico da atividade administrativa de lançamento, quanto sua finalidade precípua.

Lembre-se que o lançamento não resume toda a atividade administrativa prescrita no art. 3º do CTN como forma de cobrança do tributo, pois há ainda atos realizados pelo próprio contribuinte e por terceiros, e ainda, há tributos em que a cobrança se processa sem o lançamento, como esclarece JAMES MARINS.⁹⁹

Essa atividade administrativa de cobrança e arrecadação não é conduzida necessariamente pela Administração Pública, ao contrário do que ocorre com a atividade de fiscalização.¹⁰⁰ A arrecadação pode ser realizada por ente público diverso daquele que é competente para criar o tributo, ou ainda, pode ser delegado a pessoas jurídicas de direito privado, ou até mesmo, a pessoas físicas, como interpreta PAULO DE BARROS CARVALHO.¹⁰¹

As contribuições especiais também se encaixam nesse aspecto do conceito legal de tributo, sendo cobradas através de atividade administrativa plenamente vinculada à lei, sob pena de invalidade.

⁹⁸ Na citação do artigo, as expressões grifadas denunciam impropriedades técnicas cometidas pelo legislador. Tais impropriedades no uso das palavras “constituir”, “procedimento” e “fato gerador” são explicitadas de forma bastante didática por Paulo de Barros Carvalho, em seu *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, pp. 349-363.

⁹⁹ “Há hipóteses cada vez mais freqüentes na legislação tributária em que a exigibilidade do crédito tributário se dá independentemente do labor da autoridade fiscal em realizar a formalização da obrigação, pois nesses casos a própria norma tributária alberga o plexo de elementos necessários à perfeita individualização da obrigação (...) em outras palavras, é o especial conteúdo da norma tributária disciplinadora dos tributos que sujeitam o contribuinte ao lançamento por homologação ou por declaração que atribui exigibilidade ao crédito tributário.” (*Op.cit.*, p. 214).

¹⁰⁰ Com a devida vênia, não concordamos com Ricardo Conceição Souza, que afirma ser possível, com base no §3º do art. 7º do CTN, delegar, além da função de arrecadar, também a função de fiscalizar tributos. (*In Regime Jurídico das Contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 23). Isso porque, a função de fiscalizar é específica do Estado, em razão de sua especial finalidade, não podendo ser delegada. Entendemos que o §3º do art. 7º do CTN não permite a delegação dos atos de fiscalização para particulares, sendo específico para delegar a função de arrecadar tributos, apenas e tão somente. *In verbis*:

“§3º. Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.”

¹⁰¹ *In Op.cit.*, p. 293.

5.4. AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS SÃO TRIBUTOS

A natureza jurídica das contribuições especiais tem sido tema de acirrada disputa doutrinária, até recentemente, quando então, a melhor compreensão da Constituição Federal de 1988, e pronunciamentos dos tribunais superiores em diversas questões acabaram por praticamente sepultar o debate, afirmando a natureza tributária das contribuições especiais.¹⁰²

Entretanto, alguns autores discordam da natureza jurídica tributária das contribuições especiais, admitindo a elas apenas a aplicação de alguns princípios tributários próprios.

Dentre os autores que se posicionaram contra considerar as contribuições especiais como tributo, estão VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA¹⁰³ e EDVALDO BRITO.¹⁰⁴

Especialmente se manifestando pelo caráter não tributário das contribuições especiais da subespécie “sociais para seguridade social (do art. 195 da Constituição) e das contribuições para a “assistência e previdência dos servidores públicos” dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (vide § 1º do art. 149), encontram-se WLADIMIR NOVAES MARTINEZ¹⁰⁵, RUY BARBOSA NOGUEIRA¹⁰⁶, MARCUS ORIONE GONÇALVES CORREIA¹⁰⁷ e ÉRICA PAULA BARÇA CORREIA¹⁰⁸.

¹⁰² Entretanto, a discussão acerca da classificação das contribuições especiais como espécie tributária própria, distinta dos impostos e das taxas, não se pacificou de igual forma, como será visto adiante.

¹⁰³ *Repertório IOB de Jurisprudência*, Caderno 1, n.º 5, 1995, p. 101.

¹⁰⁴ *In Natureza Jurídica da Contribuição ao PIS. In PIS: Problemas Jurídicos Relevantes* (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996, p. 45.

¹⁰⁵ *In Restituição ou Compensação de Contribuições Previdenciárias. In Contribuições Sociais – Questões Polêmicas* (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1995, p. 114.

¹⁰⁶ *In Curso de Direito Tributário*, 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 1990, p. 128.

¹⁰⁷ *In Curso de Direito da Seguridade Social*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 93.

¹⁰⁸ *In Curso de Direito da Seguridade Social*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 93.

Dentre os autores que se posicionam pela natureza tributária das contribuições especiais, estão, PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁰⁹, HUGO DE BRITO MACHADO¹¹⁰, GERALDO ATALIBA¹¹¹, SACHA CALMON NAVARRO COELHO¹¹², MISABEL ABREU MACHADO DERZI¹¹³, ALIOMAR BALLEIRO¹¹⁴, ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹¹⁵, ROBERTO FERRAZ¹¹⁶, HAMILTON DIAS DE SOUZA¹¹⁷, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., IVES GANDRA DA SILVA MARTINS¹¹⁸, LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹¹⁹, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹²⁰, RICARDO CONCEIÇÃO SOUZA¹²¹, MÁRCIO SEVERO MARQUES¹²², RUY BARBOSA NOGUEIRA¹²³, EDUARDO BOTTALLO¹²⁴, AURÉLIO PITANGA

¹⁰⁹ *In Op. cit.*, pp. 42-43.

¹¹⁰ *In Curso de Direito Tributário*. 17^a ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 54.

¹¹¹ *In Hipótese de Incidência Tributária*. 6^a ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 152.

¹¹² *In Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 3^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 34.

¹¹³ Vide comentários elaborados pela autora para a atualização da clássica obra *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Balleiro (11^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 72).

¹¹⁴ *In Direito Tributário Brasileiro*. 11^a ed., atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 70.

¹¹⁵ *In Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19^a ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 519.

¹¹⁶ *In Contribuições Especiais e Empréstimos Compulsórios – Natureza e Regime Jurídico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1992, p. 149.

¹¹⁷ *In Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e a Federação*. In *Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico* (coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Co-edição CEU e RT, 2002, p. 61).

¹¹⁸ *In As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro (Coordenador Hugo de Brito Machado). São Paulo: Dialética, 2003, p. 328.

¹¹⁹ *In Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro. A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa*. In *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins* (coord. Marco Aurélio Greco). São Paulo: Dialética, 2001, pp. 359-373.

¹²⁰ *In Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 3^a ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 72.

¹²¹ *In Regime Jurídico das Contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 33.

¹²² *In Classificação Constitucional dos Tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 212.

¹²³ *In Curso de Direito Tributário*. 10^a ed., São Paulo: Saraiva, 1990, p. 181. Como ressaltado anteriormente, o citado autor excepciona da natureza tributária as contribuições especiais previstas no art. 195 da Constituição Federal, por acreditar terem elas natureza diversa, inconfundível com tributo (estariam por isso inclusive fora do art. 149 da Constituição). Sobre a fundamentação do citado autor, veja-se o Capítulo “5.4.7” do presente trabalho.

SEIXAS FILHO¹²⁵, WAGNER BALERA¹²⁶, JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA¹²⁷, SÉRGIO PINTO MARTINS¹²⁸, dentre outros.

E há autores, como MARCO AURÉLIO GRECO, que preferem não definir nem pela natureza tributária das contribuições, nem pelo contrário. Especialmente este autor explicita que apesar de no passado entender pela natureza não-tributária das contribuições, atualmente preocupa-se mais com a problematização de seu regime jurídico, optando por deixar a investigação da natureza jurídica em segundo plano. O autor supra citado assim explica sua opção, *in verbis*:

“Se as contribuições forem tributos, nem por isso seu regime constitucional será idêntico ao tributário, porque várias diferenças resultam do exame da CF-88; se elas não forem tributos, nem por isso deixarão de ter em comum com eles a característica de serem exigências patrimoniais constitucionalmente previstas e admitidas, estando ambas as figuras submetidas a algumas das limitações ao poder de tributar.”¹²⁹

Muitas foram as razões que levaram diversos estudiosos a defender no passado a natureza não tributária das contribuições especiais. Especialmente foram tais opiniões embasadas pelo texto das Constituições passadas, que pouca importância destacavam para tal figura exacional, ocupando-se dos tradicionais tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Tal situação começaria a mudar efetivamente a partir da Carta de 1967 (posteriormente alterada pela EC n.º 01/1969).

A fim de comprovar a natureza jurídica tributária das contribuições especiais, destacam-se a seguir diversos pontos de análise, cotejados com os

¹²⁴ *In Breves Considerações sobre a Natureza das Contribuições Sociais e Algumas de suas Decorrências. In Contribuições Sociais – Questões Polêmicas* (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1995, p. 12.

¹²⁵ *In Tributo – Conceito e Classificação. In Direito Tributário – Vol. I* (Estudos em homenagem à Alcides Jorge Costa, Coord. Luís Eduardo Schoueri). São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 71.

¹²⁶ *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro* (Coord. Hugo de Brito Machado). São Paulo e Fortaleza: co-edição da Editora Dialética e do ICET, 2003, p. 563.

¹²⁷ *Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – Capacidade Contributiva e Outros Questionamentos. In Contribuições Sociais – Problemas Jurídicos* (COFINS, PIS, CSLL e CPMF), Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1999, p. 167.

¹²⁸ *In Direito da Seguridade Social*. 19ª ed., São Paulo: Atlas, 2003, p. 95.

argumentos utilizados por aqueles que defendem a tese contrária. O raciocínio que se acredita mais consentâneo com a ordem jurídica vigente, especialmente a partir do sistema tributário nacional estabelecido pela Constituição de 1988, revelará o caráter tributário das contribuições especiais, confirmado pela posição exarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a matéria.

5.4.1. O ART. 145 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 NÃO EXCLUI A EXISTÊNCIA DE OUTROS TRIBUTOS, ALÉM DOS IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

Alguns argumentam que as contribuições especiais não seriam tributos pois não estão elencadas no art. 145 da Constituição, onde as espécies de tributos são definidas, taxativamente. Seriam tributos assim, na linguagem da Constituição, apenas aquelas figuras previstas nos incisos I, II e III do art. 145, e caso o constituinte desejasse caracterizar as contribuições especiais como tributo, simplesmente teria adicionado um inciso IV em tal artigo.

Com a devida vênia, tal raciocínio encontra-se em flagrante equívoco. Antes de mais nada, é importante frisar que a análise dos institutos e relações jurídicas deve sempre tratar o texto legislativo estudado de forma sistemática, sob pena de se incidir em lamentável erro, resultado da incúria no trato com a completude do sistema jurídico.

Nesse sentido, veja-se com atenção o texto do art. 145 da Constituição, *in verbis*:

"Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas."

Facilmente se observa que o art. 145 tratou de enumerar os tributos de competência concorrente da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Não cuidou de definir taxativamente quais são os tributos vigentes no sistema tributário nacional, mas apenas enumerou a competência

¹²⁹ *In Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 74.

concorrente dos entes federados. Então, existem outros tributos? A resposta é sim, existem duas outras espécies de tributo, mas não foram inseridas no art. 145, pois são de competência exclusiva de um ente político determinado, a União Federal.

Tais tributos, por serem de competência exclusiva da União, foram previstos em dispositivos à parte, e são revestidos de peculiaridades. São eles: os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Os primeiros, no art. 148, e os últimos, no art. 149. Logo, não estão no art. 145, pois tal artigo estabelece as espécies tributárias que podem ser criadas por quaisquer dos entes políticos, e não só pela União Federal.

Não é preciso grande esforço para verificar que ambos, tanto o art. 145, quanto o art. 148, quanto o art. 149 e seu “gêmeo” 149-A, compõe o Capítulo da Constituição intitulado “Do Sistema Tributário Nacional”. Não seria adequado o constituinte inserir em tal capítulo outras figuras, que não as de natureza tributária.

Logo, as contribuições (assim como os empréstimos compulsórios) seriam tributos por definição do próprio texto constitucional, que as inseriu no sistema tributário nacional. E como são de competência exclusiva da União, ao contrário dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, não estão presentes no art. 145, e sim em artigo específico. Essa é a lógica constitucional, calcada fundamentalmente na atribuição de competência tributária aos diversos entes políticos.

5.4.2. O ART. 150, EM SEUS §§ 6º E 7º, DA CONSTITUIÇÃO, CONFIRMAM QUE AS CONTRIBUIÇÕES SÃO ESPÉCIE DO GÊNERO TRIBUTO

Como já declinado anteriormente, por insurgência do regime democrático, podem ser legisladores os mais diferentes cidadãos, inclusive profissionais originários de áreas inteiramente avessas ao Direito. Esse fato, derivação natural de um regime político democrático, facilita o surgimento de diversas impropriedades técnicas na linguagem da legislação (apesar das exigências da

Lei Complementar n.º 95/98)¹³⁰, que devem por sua vez ser corrigidas pelo olhar atento do jurista, ao interpretar a letra da lei.

Assim sendo, a pura e simples interpretação literal dos termos legais, especialmente do texto constitucional, é condenável, pois propicia equívocos graves de entendimento da “*mens legis*”. Tal observação é bastante pertinente no estudo das contribuições especiais.

Isso porque, parte daqueles que defendem a ausência de natureza tributária nas contribuições especiais argumentam que alguns dispositivos da Constituição de 1988 tratam de citar as contribuições de forma apartada dos demais tributos, o que deixaria claro que tais figuras não são tributos, pois caso contrário não haveria razão para diferenciá-las ou citá-las em apartado.

Tal diferenciação ocorreria no § 6º do art. 150 da Constituição. Primeiramente, o §6º assim prescreve, *in verbis*:

“§6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, *relativos a impostos, taxas ou contribuições*, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas *ou o correspondente tributo ou contribuição*, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, “g”).” (grifos nossos).

Verifica-se, logo no início do dispositivo citado, que as contribuições especiais são citadas ao lado dos impostos e taxas, inequivocamente pertencentes ao gênero dos tributos. Na segunda menção do §6º às contribuições, cita-se equivocadamente “contribuição”, alternativamente (através do conjuntivo “ou”) à “tributo”, ou seja, como se as contribuições não fossem tributos.

Credita-se tal desatenção da linguagem do constituinte derivado (visto que tal redação do §6º foi dada pela Emenda Constitucional n.º 03/1993)¹³¹ à “herança redacional” das Constituições passadas, onde as contribuições eram

¹³⁰ Lei que trata da elaboração clara e precisa das leis brasileiras, e que é infelizmente e de forma flagrante, rotineiramente descumprida pelos legisladores pátrios.

¹³¹ A redação original do §6º do art. 150 da CF/1988 sequer se referia ao termo “tributo” ou “contribuição”, *in verbis*: “§6º. Qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal.”

sempre referidas pela redação do texto como figuras exacionais paralelas aos tributos. Em face das suas particulares características, historicamente consideradas, o constituinte concedeu destaque às contribuições, mas confirmou seu caráter tributário já no início do parágrafo citado, como também alerta AIRES BARRETO.¹³²

Veja-se que logo no parágrafo seguinte (§7º do art. 150), ao prever a “estranha” figura da responsabilidade tributária por fato futuro, o legislador citou “contribuição” ao lado de “imposto”, dando a clara mensagem de entender, tanto um quanto o outro como tributos, fato que também observou AIRES BARRETO, ao comentar referido dispositivo constitucional.¹³³ Veja-se o dispositivo citado, *in verbis*:

“§7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo *pagamento de imposto ou contribuição*, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

5.4.3. O ART. 149 DA CONSTITUIÇÃO MANDA APLICAR NORMAS GERAIS TRIBUTÁRIAS (ART. 146, III) E DETERMINADOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS (ART. 150, I E III)

Veja-se que o próprio art. 149, ao prever a competência da União Federal para instituir contribuições, em seu *caput*, manda aplicar normas gerais e princípios notadamente tributários às mesmas, *in verbis*: “observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

Assim sendo, restaria claro que as contribuições possuem natureza tributária, vez que o próprio art. 149 já prevê a aplicação de algumas regras próprias de tributos.

Aqueles que não concordam com a natureza tributária das contribuições utilizam tal previsão para argumentar que se o art. 149 determina a aplicação de determinados princípios tributários às contribuições, é porque as contribuições

¹³² In Repertório IOB de Jurisprudência, Caderno 1, n.º 6, 1995, p. 116.

¹³³ *Idem, ibidem*, p. 116.

não são tributos. Se fossem, não seria necessário determinar a aplicação de tais normas gerais e princípios (arts. 146, III e art. 150, I e III - legalidade, anterioridade e irretroatividade) às contribuições, uma vez que são aplicáveis à todos os tributos. Nesse sentido, vejam-se as opiniões de MARCO AURÉLIO GRECO¹³⁴ e HAMILTON DIAS DE SOUZA¹³⁵.

E mais, pela redação do art. 149, seria possível entender que manda aplicar às contribuições apenas e tão somente os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade. Assim, não seriam aplicáveis os demais princípios tributários, o que demonstraria que as contribuições não possuem natureza tributária, mas apenas são aplicáveis a elas alguns dos princípios típicos dos tributos.

Para rebater tais argumentos é necessário compreender a razão pela qual o art. 149 expressamente citou aplicáveis às contribuições, os art. 146, III, assim como o art. 150, I e III, para compreender tal previsão em correlação sistemática com as demais normas constitucionais.

Em relação à citação do art. 146, III no art. 149 da Constituição, veja-se o seguinte, a confirmar a natureza tributária das contribuições especiais.

É preciso em primeiro lugar compreender que a Constituição Federal de 1988 fixou através do art. 146, III, uma regra que explicita o regime de especial segurança constitucional que cerca a relação tributária, para limitar o "poder" de tributar. Por esse dispositivo, em sua alínea "a", todos os tributos deverão ser definidos em lei complementar (que exige quórum qualificado para aprovação), *in verbis*:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

¹³⁴ *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 80/81.

¹³⁵ *Contribuições Sociais. In Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 17, Co-edição Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992, p. 422 (nota de rodapé).*

(...).”

A alínea “a” do inciso III do art. 146 ainda é clara em prescrever que mesmo os impostos já discriminados na Constituição devem ter definidos, por lei complementar, os respectivos “fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. E veja-se que os arts. 153, 155 e 156 já indicam esboços da regra-matriz de incidência de cada imposto. Mesmo assim, a definição de todos esses elementos de incidência deverá ser prevista em lei complementar.

Essa lei complementar fixadora dos elementos básicos da regra-matriz de incidência dos tributos é o Código Tributário Nacional, Lei federal n.º 5.172, editada em 1966 como lei formalmente ordinária, mas recepcionada pela Carta de 1988 como lei materialmente complementar, instituidora de normas gerais em matéria tributária na forma do prescrito pelo art. 146, III da Constituição Federal vigente.

O Código Tributário Nacional (CTN) já foi recepcionado pela Constituição de 1988 definindo os tributos e os elementos fundamentais de suas normas de incidência. Assim, ficaram definidos um a um, os impostos vigentes (arts. 16 à 76); as taxas (arts. 77 à 80); as contribuições de melhoria (arts. 81 e 82) e à parte, os empréstimos compulsórios (art. 15).

Já as contribuições especiais, no CTN de 1966, não tinham nem de perto a dimensão constitucional que passaram a possuir a partir da Constituição de 1988. Por tal motivo, o Código não tratou de definir os elementos das contribuições especiais (que não eram sequer compreendidas como espécie tributária própria), deixando-lhes apenas uma breve remissão adicionada posteriormente no art. 217, no Capítulo que tratou das disposições finais e transitórias do CTN.

Mas como se viu, a Constituição de 1988 previu, através do art. 146, III, uma regra geral para os tributos, pela qual sua definição básica é indicada por lei complementar (definidora das espécies tributárias).¹³⁶ Assim, no CTN, foram previstos os lineamentos básicos dos impostos, das taxas, das contribuições de melhoria, assim como dos empréstimos compulsórios.

Em relação às contribuições do *caput* do art. 149, a par de não serem definidas pelo CTN como todos os demais tributos, também não possuem no texto constitucional a indicação de suas hipóteses de incidência, base de cálculo e contribuintes, como ocorre em relação aos impostos. É por tais motivos, que o texto constitucional, no art. 149 faz remissão ao art. 146, III, da Constituição, para prescrever a necessidade de expedição de lei complementar para definir os elementos componentes da regra de incidência dessas contribuições especiais, antes da formulação ou em substituição à formulação em lei ordinária.

Em relação à necessidade de lei complementar para instituição de contribuições especiais, existe apenas uma exceção, que confirma a regra. Diz respeito às contribuições sociais para seguridade social, que estão citadas no art. 195. Observa-se que especialmente para essas contribuições, a Constituição de 1988 tratou de definir as hipóteses de incidência, bases de cálculo e contribuintes no próprio texto constitucional, deixando à lei ordinária a tarefa de construir diretamente as regras-matrizes de incidência indicadas.

Tal discriminação "constitucional" dos elementos de incidência das contribuições sociais para a seguridade social (art. 195) permite dispensar a indicação de seus elementos básicos através de lei complementar. E é por esse motivo que mais uma exceção confirmará a regra: é a exceção do §4º do art. 195.

O §4º do art. 195 prescreve que para a instituição de novas contribuições sociais para seguridade social, é preciso obedecer ao prescrito no art. 154, I da Constituição. Tal dispositivo trata da competência residual da União para instituir impostos não definidos na Constituição (nos arts. 153, 155 e 156), desde que sejam instituídos através de *lei complementar*, sejam não cumulativos e não tenha fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição.

Ou seja, as contribuições a serem criadas com base no §4º do art. 195 também precisam ser instituídas por lei complementar, e não poderão ser cumulativas, nem possuir fato gerador (*rectius* hipótese de incidência) ou base de cálculo próprios de impostos já discriminados na Constituição.

Está aí mais uma confirmação de que a Constituição determina a necessidade de lei complementar para definir os elementos de incidência daqueles tributos que não foram definidos no texto constitucional.

Os impostos residuais, assim como as contribuições sociais para seguridade social residuais, como não estão definidos pelo texto constitucional, deverão, necessariamente, ter seus elementos básicos veiculados por meio de lei complementar, antes ou em substituição à sua instituição por instrumento legal ordinário. Mais uma vez, a exceção confirma a regra, que nada mais é do que expressão do regime de especial segurança constitucional estabelecido na Carta Magna de 1988.

Não há mais porque se alongar no raciocínio. O *caput* do art. 149 da Constituição manda aplicar o art. 146, III, não porque as contribuições não sejam tributos, mas pelo contrário. Por serem tributos, cujos elementos de incidência não estão definidos expressamente no texto constitucional (com exceção das contribuições previstas no art. 195), precisam atender ao art. 146, III, ou seja, especialmente para ver seus elementos fundamentais de incidência previstos através de lei complementar.

Portanto, antes ou em substituição à sua instituição por lei ordinária ou equivalente¹³⁷, em obediência ao princípio de especial segurança jurídica insculpido na Constituição de 1988, as contribuições especiais demandam a expedição de lei complementar definidora de hipótese de incidência ("fato gerador"), base de cálculo e sujeitos passivos ("contribuintes").

Em relação à citação do art. 150, I e III no art. 149 da Constituição, veja-se o seguinte, a confirmar a natureza tributária das contribuições especiais.

O princípio da legalidade estrita (art. 150, I) está expressamente indicado como aplicável às contribuições especiais, no *caput* do art. 149 da Constituição não porque as contribuições não sejam tributos, mas apenas e tão somente para

¹³⁷ A instituição da contribuição, em tese, pode se dar também, v.g., por medida provisória, com força de lei. Lembra-se que as contribuições especiais em geral podem ser instituídas por leis ordinárias ou equivalentes, com exceção das contribuições sociais residuais, previstas no §4º do art. 195, cuja própria instituição deve ser realizada diretamente por lei complementar, por exigência contida do art. 154, I, *in verbis*: "Art. 154 – A União poderá instituir: I – mediante lei complementar (...)."

indicar que, apesar do art. 146, III, da Constituição determinar que os elementos fundamentais de sua regra de incidência devam ser veiculados por lei complementar¹³⁸, a sua instituição propriamente dita poderá ser realizada através de lei ordinária ou equivalente (v.g. medida provisória), com exceção das contribuições sociais residuais (§4º do art. 195 da Constituição), que deverão ser necessariamente instituídas por lei complementar.

A necessidade de prever expressamente no art. 149 o atendimento ao princípio da legalidade também é explicado de forma bastante clara por ROBERTO FERRAZ, que assim leciona, *in verbis*:

“Crescente a exigência de leis complementares para a instituição de tributos, bem como explicitada a necessidade de lei complementar para definir hipóteses de incidência, bases de cálculo e contribuintes para as contribuições do art. 149, poder-se-ia entender necessária lei complementar para instituí-las.

Além disso, como já se ressaltou, no regime anterior a vinculação do produto da arrecadação exigia lei complementar e, também por esse motivo, se poderia entendê-la necessária para instituir tais contribuições.

Não é assim. A Constituição exige lei complementar apenas para positivar as definições elencadas no art. 146, III, relativas às contribuições do art. 149, mas não para sua instituição, que se fará através de *lei ordinária*.

Assim, justifica-se a expressa referência ao art. 150, inciso I, inserida no art. 149, que leva à conclusão de que a instituição das contribuições far-se-á por lei ordinária.”¹³⁹

Assim sendo, para afastar interpretações no sentido de que a própria instituição das contribuições especiais do art. 149 teria de ser realizada através de lei complementar, é que o art. 150, I (princípio da legalidade) foi expressamente destacado no dispositivo que prevê a competência da União para instituir e cobrar contribuições especiais.

Lembre-se que o princípio da legalidade estrita em matéria tributária (art. 150, I, da Constituição) liga-se diretamente à exigência de lei ordinária, afastando a instituição de tributos por outros instrumentos introdutórios de normas, de menor escalão (decretos, portarias, etc.), como explicita ROQUE ANTONIO CARRAZZA.¹⁴⁰

¹³⁸ Lembrando que essa é a regra geral das contribuições, da qual estão excepcionadas as contribuições sociais para seguridade social previstas no art. 195, uma vez que possuem seus elementos fundamentais de incidência indicados pela própria Constituição.

¹³⁹ *In Contribuições Especiais e Empréstimos Compulsórios – Natureza e Regime Jurídico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1992, p. 29.

¹⁴⁰ “Inexiste o dever de pagar tributo que não tenha brotado de lei ordinária, já que somente por causa dela é que ele nasce e é exigível. Não é por outro motivo que se tem sustentado que em

Por último, em relação à menção expressa de aplicação do art. 150, III às contribuições especiais no art. 149 da Constituição, se esclarece o seguinte. O art. 150, III da Carta Magna trata de afirmar a necessária obediência aos princípios da irretroatividade e anterioridade da lei tributária, nos seguintes termos:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;”

Mas por qual razão esses princípios deveriam ser expressamente citados pelo *caput* do art. 149 da Constituição como aplicáveis às contribuições especiais, se são aplicáveis em regra a todos os tributos? Na própria indagação encontra-se a resposta.

A necessidade de citar expressamente a aplicação do princípio da anterioridade (art. 150, III, “b”) às contribuições do art. 149 advém da intenção do constituinte em deixar bastante claro que a regra da anterioridade mitigada (§6º do art. 195) aplica-se como exceção aplicável apenas às contribuições sociais para seguridade social (art. 195), não servindo como regra geral para as demais contribuições do art. 149, que deverão seguir o princípio do art. 150, III, “b”.

A citação do inciso III do art. 150 como aplicável às contribuições implica em considerar também aplicável à alínea “a”, respeitante ao princípio da irretroatividade dos tributos. Apesar de ser dispensável sua citação expressa, o constituinte julgou oportuno citar sua aplicação para reforçar sua importância. Por amor à simplicidade citou o inciso III como um conjunto, ao invés de desdobrar seu conteúdo nas alíneas “a” e “b”.

nosso ordenamento jurídico vige, mais do que o princípio da legalidade tributária, o *princípio da estrita legalidade*. Aliás, hoje mais do que nunca, como logo veremos, juristas de tomo têm feito empenho no sentido de que os tributos só podem ser criados ou aumentados por meio de lei ordinária, exceção feita aos *empréstimos compulsórios*, aos *impostos residuais* da União e às *contribuições sociais* previstas no §4º do art. 195 da CF, que demandam lei complementar para serem validamente instituídos.” *In Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 220.

Assim, devidamente justificada a menção expressa do *caput* do art. 149 da Constituição à observância do art. 146, III, e dos princípios da legalidade estrita (art. 150, I), anterioridade e irretroatividade (art. 150, III), verifica-se que tais referências, ao contrário do que pensam alguns, estão a afirmar a natureza tributária das contribuições especiais e não o contrário.

5.4.4. AS CONTRIBUIÇÕES SÃO TRIBUTOS FINALÍSTICOS, MAS PERFEITAMENTE COMPREENSÍVEIS NO ART. 3º DO CTN

Alguns juristas acreditam que as contribuições teriam natureza jurídica distinta da tributária, configurando-se como “exações em sentido lato”. Isso porque as contribuições teriam todas as características dos tributos, encaixando-se na definição do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), mas não seriam tributos, uma vez que a Constituição não as teria configurado como tais.¹⁴¹

Argumenta-se que o caráter finalístico presente nas contribuições retiraria sua natureza tributária. Isso porque, no entender de alguns autores, sendo o tributo caracterizado por seu “fato gerador” (*rectius*, hipótese de incidência), e sendo irrelevante, para qualificar a natureza tributária, a destinação do produto da arrecadação (conforme art. 4º do CTN), as contribuições não seriam tributos, uma vez que não seriam caracterizadas por sua hipótese de incidência, mas apenas por sua finalidade.

Entretanto, com a devida vênia discordamos de tal argumentação, por entender que o fato das contribuições serem exações finalísticas não elide em nada sua natureza tributária. Serviria em hipótese apenas para, quando muito, negar sua existência como espécie tributária própria, diversa dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria.

Observe-se que o “fato gerador” (*rectius*, hipótese de incidência) da exação serve apenas para instruir a classificação dos tributos, especialmente na classificação tripartida, que reconhece apenas impostos, taxas e contribuições

¹⁴¹ Nesse sentido, veja-se a posição de Valdir de Oliveira Rocha: “Os tributos e as contribuições do art. 149 seriam – eu interpreto que são – espécies de um gênero mais amplo que pode atender pelo nome de exações. Nisso, aliás, não há qualquer novidade, porque a Emenda Constitucional n.º 8, de 1977, já transmudara certas contribuições tributárias em exações não tributárias, como decidiu o Supremo Tribunal Federal (RTJ 87:271-274).” (*In Repertório IOB de Jurisprudência*, Caderno 1, n.º 5, 1995, p. 101).

de melhoria como espécies tributárias. Além das contribuições possuírem “fato gerador” (*rectius*, hipótese de incidência), a configuração de sua regra-matriz é informada (dever-ser) por uma específica finalidade, que não lhe retira o caráter tributário, apenas servindo para diferenciá-las dos demais tributos.

A doutrina que entende existirem apenas impostos, taxas e contribuições de melhoria (classificação tripartida dos tributos) compreende as contribuições especiais como espécie de imposto ou de taxa, a depender da específica configuração de sua hipótese de incidência, ou seja, se vinculada (taxa) ou não vinculada (imposto) a uma atuação estatal dirigida ao contribuinte.

Assim, usando da argumentação daqueles que não entendem as contribuições como tributo, justificando para tanto que são exclusivamente qualificadas por sua finalidade - que não faria parte da regra-matriz de incidência - poder-se-ia no máximo concluir que as contribuições especiais não são espécie tributária própria, mas não que possuem natureza não-tributária. Isso porque não é possível negar a qualificação tributária das contribuições dada pelo texto da Constituição de 1988 e pelo seu encaixe no art. 3º do CTN.

Portanto, o importante primeiramente é verificar que as contribuições especiais se encaixam perfeitamente como tributo a partir do regramento instituído pela Constituição Federal de 1988, que as elenca no Capítulo que trata da competência dos entes federados para a instituição dos tributos vigentes no sistema tributário nacional, sendo a elas aplicáveis os princípios constitucionais tributários.

Além disso, as contribuições encaixam-se perfeitamente na definição de tributo prescrita pelo art. 3º do CTN, pela simples razão de que são efetivamente tributos. O fato de possuírem em sua estrutura normativa um conteúdo finalístico a informar os elementos da regra-matriz, não lhes retira em nada a característica tributária.

5.4.5. AS CONTRIBUIÇÕES SÃO TRIBUTOS FINALÍSTICOS, NÃO PREVISTOS PELO ART. 4º DO CTN, QUE É MUITO ANTERIOR À CONSTITUIÇÃO DE 1988

Outra questão importante de se verificar é que as contribuições continuam sendo tributo, mesmo quando analisadas sob o prisma do art. 4º do Código Tributário Nacional, que se encontra desatualizado em relação ao novo sistema tributário instituído pela Constituição Federal de 1988. Senão vejamos.

O artigo 4º do CTN assim prescreve em relação à natureza jurídica específica do tributo, *in verbis*:

“Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II – a destinação legal do produto da arrecadação.”

O que querem significar tais prescrições? Observe-se que o art. 3º do CTN tratou de definir o que caracteriza uma entidade como tributo. Encaixando-se em tais características lá prescritas, uma entidade é tida como tributo. Já o art. 4º, por sua vez, tratou de definir o que caracteriza determinado tributo como da espécie imposto, taxa ou contribuição de melhoria, que são os tributos classificados pelo CTN em seu art. 5º.

Entenda-se a expressão “natureza jurídica específica do tributo” como “espécie de tributo”. Assim sendo, uma vez identificada determinada figura jurídica como tributo, através da análise de sua conformação ao prescrito no art. 3º do CTN, será a vez de determinar à que espécie de tributo pertence, a fim de verificar seu regime jurídico específico. Isso porque, além do regime jurídico aplicável aos tributos em geral, existe um regime jurídico especialmente destacado para cada espécie de tributo em nosso sistema tributário.

Assim, impostos terão determinado regramento; as taxas, terão outro; e da mesma forma ocorre com as demais espécies tributárias. Como as contribuições especiais, consideradas como tributo, surgiram da evolução do ordenamento jurídico, especialmente na Constituição de 1988, não lhes foi previsto lugar nem classificação próprios no Código Tributário Nacional, que é datado de 1966 e escrito com base no texto da Constituição Federal de 1946.

O CTN só reconheceu expressamente impostos, taxas e contribuições de melhoria como espécies tributárias próprias. Assim, para o CTN, não interessam como critérios para classificar um tributo como imposto, taxa ou contribuição de melhoria a denominação ou a destinação do produto da arrecadação do referido tributo. Porém, tais questões tomam dimensão especial no estudo das contribuições (art. 149 da CF/1988) e dos empréstimos compulsórios (art. 148 da CF/1988), como será visto adiante.

Assim sendo, qualquer tributo identificado como tal pelo art. 3º do CTN, deverá se encaixar como imposto, taxa ou contribuição de melhoria na visão do art. 5º do mesmo *Codex*, que só reconhece tais espécies tributárias, como vigentes em 1966.¹⁴²

Para isso está a servir a prescrição do art. 4º do CTN, ou seja, para identificar o regime jurídico específico de um tributo determinado, que independerá do nome que se lhe der, assim como da destinação do produto de sua arrecadação. Mas será tributo, apenas servindo o art. 4º do CTN para classificá-lo como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, conforme prescrito pelo art. 5º do CTN.

Assim, mesmo que se desse crédito integral à descontextualizada previsão do art. 4º do CTN, as contribuições continuariam sendo tributo, apenas devendo se encaixar como espécie de imposto, ou de taxa (já que a contribuição de melhoria possui requisitos por demais específicos, não podendo albergar outra configuração de tributo, como é o caso das contribuições especiais).

De qualquer forma, as contribuições especiais são tributos mesmo diante do CTN, e mais, constituem espécie tributária própria, ao contrário do que poderia fazer crer o art. 4º do CTN, como será demonstrado mais adiante com detalhes.

¹⁴² Vide art. 5º do CTN, *in verbis*: "Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria."

5.4.6. A EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 08/1977 CONFIRMA A NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS, MESMO ANTES DE 1988

Como já esclarecido anteriormente, a Constituição de 1967 (com a redação da EC n.º 1/1969) previu de forma inédita, em seu capítulo tributário, a competência da União Federal para instituir contribuições especiais, “tendo em vista a intervenção do domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais”, no §2º do art. 21 daquela Constituição.

Assim, ao lado dos impostos, das taxas, das contribuições de melhoria e dos empréstimos compulsórios, o sistema tributário na Constituição de 1967 (com redação da EC n.º 1/1969) passou a ser integrado expressamente por outra espécie tributária: as contribuições especiais, divididas por sua vez em três subespécies. São elas: i) contribuições interventivas, ii) de previdência social e iii) de interesse de categorias profissionais.

Essa nova posição topográfica das contribuições, dentro do Capítulo que tratava do sistema tributário no texto constitucional, auxiliou na caracterização de sua natureza jurídica tributária.

Porém, em data de 14 de abril de 1977 foi publicada a Emenda Constitucional (à CF/1967) n.º 08, que alterou o citado art. 21 da Constituição, retirando as contribuições sociais (de “previdência social”) do Capítulo que tratava do sistema tributário nacional, para inseri-las no Capítulo das atribuições do Poder Legislativo, no art. 43, que por sua vez explicitava a competência do Congresso Nacional para dispor sobre diversas matérias.¹⁴³

Mas ao serem transportadas para o art. 43 da Constituição, as contribuições de “previdência social” foram inseridas em inciso próprio, o X, e não como complemento do inciso I, que tratava da atribuição do Congresso para dispor sobre tributos. Em face disso, passou-se a entender que as contribuições

¹⁴³ Como já explicitado, apenas as contribuições de “previdência social” foram retiradas do §2º do art. 21. Assim, dentro do capítulo que tratava do sistema tributário, continuaram a ser previstas as contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais, como tributos de competência da União Federal.

de “previdência social” especificamente não seriam mais tributos, passando a partir da EC n.º 08/1977 a deter outra natureza, não tributária.

Tal posicionamento foi albergado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), como demonstra o trecho da ementa a seguir, *in verbis*:

“Contribuições Previdenciárias. Lei n.º 6.332/1976. Natureza Jurídica das Contribuições Previdenciárias. Orientação do STF, até a Emenda Constitucional n.º 8, de 1977: caráter tributário dessas contribuições. Após o advento da Emenda Constitucional n.º 8, de 1977, não cabe manter idêntico entendimento. Constituição Federal, arts. 163 e parágrafo único; 21, §2º, I; 43, X. (...)” (STF, RE n.º 95.400, Rel. Min. Neri da Silveira)¹⁴⁴

Ao contrário do que alguns sugerem, tal fato apenas confirma a natureza tributária das contribuições especiais, mesmo antes da Constituição de 1988. Isso porque, não haveria como as contribuições de “previdência social” perderem sua natureza tributária se já não a tivessem, na Carta de 1967/1969. Além do mais, as demais contribuições especiais (de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais) permaneceram no Capítulo que tratava do sistema tributário nacional naquela Constituição, mantendo seu caráter tributário mesmo durante a vigência da EC n.º 08/1977.

5.4.7. AS CONTRIBUIÇÕES ESTÃO PRESENTES NO CAPÍTULO DA CONSTITUIÇÃO QUE TRATA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A posição topográfica que determinado instituto ou ente jurídico ocupa dentro de um texto normativo pode, ao menos, auxiliar na identificação de sua natureza jurídica, embora não seja determinante da mesma. Não se olvide da natural incúria do legislador comum com o rigor no trato das palavras e termos técnicos. Mas em geral, especialmente tratando-se de texto constitucional, a posição que determinado instituto ou entidade ocupa dentro de sua estrutura pode auxiliar na caracterização de sua natureza, e assim auxiliar na determinação do regime jurídico aplicável.

¹⁴⁴ No mesmo sentido, ou seja, reconhecendo que a Emenda Constitucional n.º 08/1977 teria retirado a natureza tributária das contribuições sociais, veja-se outros julgados do STF: RE n.º 100.790, Rel. Min. Francisco Rezek, j. em 15.08.1984, DJ em 13.03.1987; e o RE n.º 103.089, 2ª Turma, Rel. Min. Aídor Passarinho, DJ em 15.04.1988.

Como já tratado anteriormente, as contribuições especiais possuem sua regra-matriz possível (dever-ser) “esboçada” ou “indicada” a partir do art. 149 da Constituição Federal. Tal artigo é componente do Capítulo do texto constitucional que trata do sistema tributário, o que é indicativo de que as contribuições possuem natureza tributária, ao lado dos impostos, das taxas, das contribuições de melhoria e dos empréstimos compulsórios, também lá previstos.

De outro lado, o fato de existir previsão sobre as contribuições especiais em diversos outros dispositivos da Constituição, inclusive fora do capítulo que trata do sistema tributário nacional, não prejudica a compreensão acerca da natureza tributária das mesmas. Como visto, as contribuições encontram sua matriz constitucional indicada a partir do art. 149, mas possuem citações e regras determinantes de seu regime jurídico em diversos outros artigos, especialmente no Título da Constituição dedicado à ordem social.

Há autores que não concordam com a assertiva, argumentando que as contribuições especiais da subespécie “sociais para seguridade social”, discriminadas no art. 195 da Constituição, assim como as contribuições para a assistência e previdência dos servidores públicos dos Estados, Distrito Federal e Municípios não são tributos, uma vez que estão previstos em artigo distinto do art. 149, e portanto, fora do capítulo da Constituição que trata do sistema tributário.

Afirma-se ainda que o fato das contribuições do art. 195 da Constituição não obedecerem à anterioridade do art. 150 (“típica dos tributos”), mas sim à anterioridade mitigada do §6º do art. 195, confirmaria que tais contribuições teriam natureza diversa da tributária.

Nesse sentido, veja-se a posição de RUY BARBOSA NOGUEIRA, *in verbis*:

“Observe-se que já as ‘contribuições sociais’ da seguridade social previstas no art. 195, não só não foram incluídas no capítulo do Sistema Tributário Nacional, mas poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*, do Sistema Tributário. Portanto, essas contribuições da seguridade social estão excluídas do regime dos tributos.

Embora o parágrafo único do art. 149 esteja colocado sob o *caput* desse artigo do Sistema Tributário Nacional, observe-se que a sua função é de retirar essa eventual contribuição do regime dos tributos (...)

Em razão de sua natureza, isto é, de ser uma contribuição cobrada de seus servidores, para custeio em benefício destes, tais contribuições são de previdência, seguindo o regime da previdência e não submetido ao regime tributário.”¹⁴⁵

Também no mesmo sentido, MARCUS ORIONE GONÇALVES CORREIA e ÉRICA PAULA BARÇA CORREIA argumentam que as contribuições para seguridade social são disciplinadas pela Constituição de 1988 de uma forma diferenciada em relação aos tributos, pois as razões históricas, assim como a finalidade a que se destinam, estariam a lhe impingir um caráter *sui generis* não tributário, *in verbis*:

“Em síntese, ainda, a contribuição previdenciária não pode ser atribuída natureza de tributo, pois, embora compulsória, é fração remuneratória devida ao trabalhador, socialmente diferida para momento ideal considerado pela Lei de Benefícios, com vistas à proteção advinda de fatores ou eventos futuros.”¹⁴⁶

Data vênia, constata-se que em parte tais autores seduzem-se pelo argumento topográfico, que longe de trair a natureza tributária das contribuições para seguridade social (art. 195 e § único do art. 149), apenas explicita a importância das contribuições especiais como tributo multifuncional, ou seja, tributo que possui como principal característica atender a diversas e determinadas *finalidades especiais* que o Estado elegeu como dignas de financiamento por um tributo próprio.¹⁴⁷

A par disso, basta verificar que as contribuições “previdenciárias”, ou de “assistência e previdência” não encontram outra matriz constitucional que não o *caput* do art. 149. Qualquer contribuição que esteja elencada no art. 195 da Constituição, seja ela paga pela empresa ou pelo empregado ou por outro segurado da Seguridade Social (que não inclui apenas a previdência, mas também a assistência e a saúde), deve necessariamente encontrar suporte no *caput* do art. 149. É o que, sem grande esforço, qualquer estudioso pode concluir com uma leitura sistemática do Texto Magno.

¹⁴⁵ *Curso de Direito Tributário*. 10^a ed., São Paulo: Saraiva, 1990, p. 128.

¹⁴⁶ *Curso de Direito da Seguridade Social*. 2^a ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 93.

5.4.8. AS CONSTITUIÇÕES PASSADAS NÃO SERVEM DE PARÂMETRO PARA ANÁLISE DA NATUREZA DAS CONTRIBUIÇÕES NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Também é preciso verificar que ao fundamentar a natureza tributária das contribuições especiais, encontra-se ponto de apoio na Constituição Federal de 1988, atualmente vigente, e não em qualquer outra. Assim, não se pode argumentar no sentido contrário à natureza tributária das contribuições especiais, afirmando que outras Constituições brasileiras não as consideravam como tributos.

Inclusive porque, já na Constituição de 1967 (com a redação da EC n.º 01/1969) ficou claramente caracterizada por aquele texto constitucional a natureza tributária das contribuições. Apenas relevância histórica pode exercer o fato de que as Constituições anteriores (1967 na redação original, 1946, 1937) não tenham previsto as contribuições especiais expressamente como tributo.

Tudo isso serve para concluir que o Texto Constitucional de 1988, a par de carregar historicamente características de dispositivos constitucionais de Cartas anteriores, resta absolutamente desvinculado das regras não mais vigentes. É lição fundamental da Hermenêutica Constitucional e da Teoria Geral do Direito, que o texto constitucional vigente é o único a servir de parâmetro para determinação da natureza jurídica dos institutos jurídicos a ele submetidos, *in casu*, as contribuições especiais.

5.4.9. O FATO DO ART. 5º DO CTN (LEI N.º 5.172/1966) NÃO DISCRIMINAR AS CONTRIBUIÇÕES COMO TRIBUTO NÃO POSSUI RELEVÂNCIA

Veja-se que as contribuições configuram espécie tributária própria, determinação dada pela Constituição Federal de 1988, claramente muito posterior à edição do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966). À época da edição do CTN, era vigente a Constituição promulgada em 1946, complementada com a Emenda n.º 18/1965, que instituiria o sistema

¹⁴⁷ Sobre a funcionalidade como característica das contribuições especiais, veja-se também as lições de Marçal Justen Filho (*In Contribuições Sociais*. Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 17, Co-edição Resenha Tributária e Centro de Extensão Unversitária, 1992, p. 152).

tributário nacional, apenas compreendido com impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Mais de vinte anos depois, a legislação evoluiu muito, as relações econômicas e sociais tornaram-se cada vez mais complexas, e tal realidade transmitiu-se para o campo tributário. Uma nova Constituição, emoldurada por uma nova concepção de Estado de Direito, alimentada no regime democrático e social, surgiria para alterar as bases da tributação no Brasil. Apareceriam as contribuições especiais como símbolo de um novo paradigma da tributação. Os fins do Estado passaram a ser mais importantes do que ele próprio.

Apesar de a Constituição de 1988 ter recepcionado o CTN como lei complementar, veículo de normas gerais em matéria tributária (conforme art. 146, III, da Constituição, cumulado com art. 34, *caput* e §5º do ADCT), determinados artigos do *Codex* de 1966 ficaram logicamente deslocados do tempo, não merecendo mais aplicação integral diante das regras da nova Constituição, estas logicamente de hierarquia superior e perfeitamente adaptadas à realidade atual.

A não aplicação de determinados dispositivos do Código Tributário Nacional de 1966 é perfeitamente consentânea com o prescrito pelo §5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988, que prescreve, *in verbis*:

“§5º. Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º.” (grifo nosso).

Ao que tudo está a indicar, a polêmica relativa à consideração das contribuições especiais como tributo, assim como sua caracterização como espécie tributária própria (ao lado dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria), é mais uma questão de reconhecer a evolução natural das coisas do que apenas uma questão de literalidade do texto legal, uma vez que a Constituição Federal de 1988 parece ser bastante clara do ponto de vista teórico, no sentido de reconhecer uma radical mudança de entendimento sobre a figura das contribuições especiais.

Como se não bastasse, interessa verificar que mesmo à época da edição do Código Tributário Nacional, foi editado logo após sua publicação, o Decreto-lei n.º 27, de 14 de novembro de 1966, pelo qual foi introduzido o art. 217 no CTN, para efeito de prever a incidência de diversas "contribuições especiais", mostrando assim, a tendência existente já àquela época, em reconhecer-se o caráter tributário dessas figuras, como explicita HUGO DE BRITO MACHADO.¹⁴⁸

Não poderia ser diferente, pois o Supremo Tribunal Federal (STF) veio posteriormente a reconhecer as contribuições como tributos justamente pela existência do art. 217 do Código Tributário Nacional.¹⁴⁹

5.4.10. AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS SÃO TRIBUTOS NA POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF)

O Supremo Tribunal Federal (STF), ainda em 1978, por ocasião de julgamento sobre o FUNRURAL, se manifestou claramente pela natureza jurídica tributária das contribuições especiais, previstas no art. 217 do Código Tributário Nacional.¹⁵⁰ Era vigente à época a Constituição Federal de 1967 (com a redação da Emenda n.º 1/1969), mas o Pretório Excelso reconheceu as contribuições especiais como tributo desde a edição do Decreto-lei n.º 27/1966, que inseriu o referido art. 217 ao *Codex* tributário, portanto, ainda na vigência da Constituição de 1946.

O marco inicial da natureza tributária das contribuições especiais seria portanto a edição do Decreto-lei n.º 27/1966, persistindo até a edição da Emenda Constitucional n.º 08/1977, como explicitado no trecho do voto de Ministro MOREIRA ALVES, *in verbis*:

¹⁴⁸ "O art. 217 do CTN, com a redação que lhe deu o Decreto-lei n. 27, de 14.11.1966, estabeleceu que as disposições do Código não excluem a incidência e exigibilidade de outras contribuições, que indica. Isto tornou evidente a existência de uma quarta espécie de tributo, integrada pelas *contribuições especiais*. Tal conclusão restou reforçada pelo art. 149 da Constituição Federal de 1988." (*Curso de Direito Tributário*, 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 54).

¹⁴⁹ STF, T. Pleno, RE n.º 86.595, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ em 30.06.1978

¹⁵⁰ Porém, as polêmicas em torno das contribuições especiais já eram discutidas com intensidade no Supremo Tribunal Federal desde meados dos anos 60, especialmente em virtude do questionamento da cobrança da "taxa de renovação da marinha mercante", criada pela Lei n.º 3.381/1954, como informam Marciano Seabra de Godoi, Pablo Henrique de Oliveira e Luciana Goulart Ferreira Saliba, na obra coletiva *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF* (Coord Marciano Seabra de Godoi). São Paulo: Dialética, 2002, p. 75.

“1. Pedi vista para examinar a *natureza jurídica da contribuição*, em causa, devida ao FUNRURAL.

2. Do exame a que procedi, concluo que, realmente, *sua natureza é tributária. Já o era, aliás, desde o Decreto-lei 27*, que alterou a redação do artigo 217 do C.T.N para ressaltar a incidência e a exigibilidade da contribuição sindical, das quotas de previdência e outras exações pára-fiscais [sic], inclusive a do FUNRURAL. (...)” (STF, T. Pleno, RE n.º 86.595, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ em 30.06.1978). (grifo nosso).

Com a vigência da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal (STF) também foi chamado a reconhecer incidentalmente a natureza jurídica das contribuições especiais, e foi firme em afastar dúvidas quanto a sua evidente natureza tributária. Ainda em 1992, por ocasião do julgamento do RE n.º 146.733, acerca da constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro instituída pela Lei n.º 7.689/1988, o Relator, Min. MOREIRA ALVES, assim se manifestou em seu voto, deixando claro o reconhecimento da natureza tributária das contribuições especiais, *in verbis*:

“Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor.

Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico.” (STF, T. Pleno, RE n.º 146.733-9, Rel. Min. Moreira Alves, j. em 29.06.1992).

Ainda para o Ministro Relator, as contribuições sociais do art. 195 (como é a CSSL) possuem natureza tributária em face da necessária observância de normas tributárias, como as constantes nos artigos 146, III, e 150, I e III, assim como no art. 154, I (no caso de instituição de novas contribuições sociais para seguridade social, como previsto pelo §4º do art. 195). Assim sendo, todas as contribuições especiais, tanto as previstas no art. 149 quando as discriminadas no art. 195 da Constituição de 1988¹⁵¹, são caracterizadas como tributos.

¹⁵¹ Cumpre esclarecer que as contribuições especiais da subespécie “sociais para seguridade social”, previstas no art. 195 da Constituição, encontram sua matriz no art. 149, da mesma forma que as demais contribuições especiais (com exceção da recém-criada “contribuição para custeio do serviço de iluminação pública”, excrecência prevista pela Emenda Constitucional n.º 39/2002, e que será alvo de comentários específicos no “Capítulo 10” do presente trabalho.

Da mesma forma, o Supremo reconheceu natureza tributária às contribuições especiais em outro julgamento célebre (RE n.º 138.284), no qual o Min. CARLOS MÁRIO VELLOSO¹⁵² construiu uma classificação dos tributos, inclusive classificando as subespécies de contribuições, classificação essa que será melhor comentada adiante¹⁵³, deixando-se por ora consignado o reconhecimento incontestado da natureza tributária das contribuições especiais pela mais alta Corte do País.

¹⁵² STF, T. Pleno, Rel. Min. Carlos Mario Velloso, RE n.º 138.284-8/CE, j. em 01.07/1992 e DJ em 28.08.1992).

¹⁵³ Vide Capítulo "6.6.", que trata da classificação dos tributos na visão do STF.

6. A NATUREZA JURÍDICA PRÓPRIA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS E A CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

6.1. A UTILIDADE DA CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Classificar tributos importa em dividi-los em grupos, através da análise de seus caracteres semelhantes e dessemelhantes, abaixo de um ou mais critérios legalmente justificáveis, e assim, *identificar os regimes jurídicos próprios às diferentes classes encontradas*.

A classificação dos tributos em espécies também exerce outra função essencial, além da determinação de seu regime jurídico próprio: *serve a instruir a adequada divisão de competências entre as pessoas políticas*, titulares da prerrogativa de instituir e cobrar tributos.

A Constituição atribui competência, ou seja, “aptidão para criar, *in abstracto*, tributos” (ROQUE ANTONIO CARRAZZA)¹⁵⁴, e a divide entre os entes federados, que assim terão possibilidades de realizarem sua autonomia financeira, através da instituição e cobrança de seus tributos (receitas derivadas).

Para determinar quais tributos caberiam a cada ente federado, a Constituição tratou de determinar certas características para cada espécie de tributo, de forma que pudessem se diferenciar, tanto entre si quanto dentro de grupos determinados, sendo estes grupos designados de “espécies” do gênero” tributo.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹⁵⁵ explicita que existe pouca utilidade em classificações de tributos para Estados não federalizados, onde a competência tributária não seja partilhada entre várias pessoas políticas. Por essa razão, em países onde a organização política é unitária, como Itália, Espanha e França, pouco alcance prático possui a classificação de seus tributos.

¹⁵⁴ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19^o ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 437.

¹⁵⁵ *Idem, ibidem*, p. 458, nota de rodapé.

Mas no Brasil, a classificação dos tributos exerce função essencial, inclusive servindo de instrumental para combater possível invasão de competência entre os entes federados, tendo em vista que a eleição de critérios adequados para a distinção das espécies de tributo permite identificar casos de invasão de competência, além de viabilizar a aplicação do regime jurídico adequado a cada tributo, especialmente para validá-lo ou não em face dos ditames constitucionais.

Conclui-se, pois, pela indubitável utilidade de classificar-se os tributos em espécies e subespécies, que a depender da classe em que se encontrarem serão da competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. O tributo devidamente classificado, a par de revelar à qual ente federado cabe competência para sua instituição, permitirá atribuir-lhe de acordo com a espécie em análise, um regime jurídico próprio.

Antes, porém, de classificar os tributos, é de essencial importância determinar o critério científico (objetivo e jurídico)¹⁵⁶ que preside a divisão dos tributos em espécie, notadamente para verificar da sua utilidade. Sabe-se que as classificações não são certas ou erradas, mas sim úteis ou inúteis (GENARO CARRIÓ)¹⁵⁷, a depender do objetivo de sua formulação. Nesse contexto, uma classificação jurídica deverá atentar para dados objetivos, a partir do elemento central de seu objeto de estudo: a norma jurídica.

Nesse sentido, não há dúvidas de que o nome dado à determinada figura jurídica representa na verdade apenas um “rótulo”, que possui a serventia de auxiliar no processo intelectual de identificação e memorização de determinada figura, mas que de científico e objetivo tem muito pouco.

Para o jurista, o ponto de partida da classificação dos tributos deve ser a norma jurídica tributária, sobretudo a norma fundamental da Constituição, como bem alertado por GERALDO ATALIBA.¹⁵⁸

¹⁵⁶ Conforme Alfredo Augusto Becker, o critério seguro para distinção das espécies tributárias é aquele que se apresenta objetivo e jurídico. (*Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.^a ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 373).

¹⁵⁷ *Derecho y Lenguaje*. 1.^a ed., 5.^a reimpressão. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1973.

¹⁵⁸ *Hipótese de Incidência Tributária*. 6.^a ed., São Paulo: Malheiros, 2000, pp. 123-124.

6.2. A DOUTRINA E AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NAS DIVERSAS CLASSIFICAÇÕES DOS TRIBUTOS

Quanto à caracterização das contribuições como espécie tributária própria, distinta dos impostos, das taxas, das contribuições de melhoria e dos empréstimos compulsórios, os autores se dividem, construindo diferentes classificações dos tributos, conforme os distintos critérios que utilizam.

Na doutrina estrangeira, a posição intermediária e muitas vezes pouco definida das contribuições especiais dentro da classificação dos tributos também não permite uma uniformidade de entendimento.

DINO JARACH, na Argentina, compreende a expressão “contribuições especiais” como significante de “contribuição de melhoria”. Comenta que outros autores entendem o termo de forma mais ampla, ora compreendendo contribuições para a seguridade social, ora confundindo-se com impostos, *in verbis*:

“7. Contribuciones especiales

Concepto

Con este nombre y otros equivalentes en distintos países e idiomas, se reconocen tributos que la ley establece sobre los dueños de inmuebles que experimentan un incremento de su valor como consecuencia de una obra pública construida por el Estado u otras entidades públicas territoriales (31).

Algunos autores comprenden bajo el mismo rótulo tributos pagados por determinados grupos de población que están o estarán beneficiados por servicios estatales, como los de la seguridad o previsión social (32).

Algunos otros no incluyen en el concepto de contribuciones especiales a las de seguridad social, clasificándolas dentro del concepto de la *parafiscalidad* (33).

Otros más, reconocen el carácter tributario de dichas obligaciones, pero no las incluyen entre las contribuciones especiales sino entre los impuestos.”¹⁵⁹ (grifo do original).

SOARES MARTÍNEZ, em Portugal, mostra a confusão existente na legislação e doutrina lusitanas, entre contribuições e impostos, *in verbis*:

“A legislação seguiu a doutrina, pelo que a diversos impostos criados, ou remodelados, no século passado, se reservou a designação de ‘contribuições’, a qual se manteve (exs.: *contribuição predial, contribuição industrial*). A par desses impostos designados pelo termo ‘contribuição’, por influência da designação oitocentista, deparamos com outros já criados neste século que tomaram a designação de ‘impostos’ (exs.: *imposto profissional, imposto complementar,*

¹⁵⁹ *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Cangallo S.A C.I., 1985, pp. 241/242.

imposto sobre o valor acrescentado, imposto sobre o rendimento). As chamadas 'contribuições' não se afastam, nem do ponto de vista económico-financeiro nem do ponto de vista jurídico, das características dos 'impostos', pelo que as duas expressões devem ser tidas como sinónimas. Donde a redundância de designações legais como a de 'Direcção-Geral das Contribuições e Impostos'.¹⁶⁰

GIAN ANTONIO MICHELLI, na Itália, comenta que as contribuições possuem peculiaridades, mas as identifica como impostos ou taxas, a depender de sua particular conformação, demonstrando a indefinição que cerca a natureza dessa figura tributária, *in verbis*:

"A tipologia das prestações tributárias não se esgota no imposto e na taxa. Existem outros tributos que apresentam aspectos particulares, apesar destes poderem se reportar às duas figuras estudadas no número precedente e principalmente ao imposto. Por tais razões, muito controvertidas são as noções de contribuição e de monopólio fiscal, além da sua caracterização como distintas categorias de prestações tributárias.

c) Quanto às contribuições, também definidas como tributos especiais, constituem uma categoria cujos limites nem sempre estão bem definidos, também por causa das diversas configurações que delas apresenta a legislação vigente."¹⁶¹

Na doutrina pátria, há aqueles que entendem haver apenas duas espécies tributárias, elegendo uma classificação bipartida; enquanto outros entendem que podem existir até cinco espécies de tributo, com regimes distintos, dispostos em uma classificação quinquipartida, e assim por diante, variando a posição que as contribuições especiais ocupam em cada classificação.

A seguir declina-se um quadro geral das classificações e seus respectivos defensores, pondo-se em evidência primeiramente o critério utilizado, e em seguida, as conclusões em que chega cada teorização apresentada.

6.2.1. CLASSIFICAÇÃO BIPARTIDA E AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Usando como critério diferenciador entre as espécies tributárias a base de cálculo de cada um, o saudoso ALFREDO AUGUSTO BECKER assim manifestou-se, *in verbis*:

¹⁶⁰ *Direito Fiscal*. 10^a ed., Coimbra: Almedina, 2000, p. 26

¹⁶¹ *Curso de Direito Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr., São Paulo: RT, 1978, pp. 83/84.

“Demonstrar-se-á que o critério objetivo e jurídico é o da base de cálculo (base impositiva). Este, sempre e necessariamente, é o único elemento que confere o gênero jurídico do tributo. Noutras palavras, ao se investigar o gênero jurídico do tributo, não interessa saber quais os elementos que compõem o pressuposto material ou quais as suas decorrências necessárias, nem importa encontrar qual o mais importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo; a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente, o gênero jurídico do tributo.

(...)

Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributos, quantas diferentes bases de cálculo existirem.”¹⁶²

Assim, o referido jurista concluiu, em sua famosa obra de Teoria Geral do Direito Tributário editada em 1962, pela existência de apenas duas espécies de tributo: os impostos e a taxas. Imposto seria o tributo que tivesse base de cálculo um fato lícito qualquer, não consistente em serviço ou “coisa” estatal. Por sua vez, taxa seria o tributo cuja regra jurídica de incidência possuiria por base de cálculo o serviço ou “coisa” estatal.

Referido autor não identificou nas contribuições especiais qualquer traço diferenciador em relação aos impostos e taxas. Isso porque, em sua visão, “nenhuma influência exerce sobre a natureza jurídica do tributo, a circunstância de o tributo ter uma destinação determinada ou indeterminada.”¹⁶³ Assim, as contribuições especiais não constituiriam espécie de tributo própria, mas seriam impostos ou taxas, a depender da conformação de sua base de cálculo, núcleo da hipótese de incidência da norma tributária.¹⁶⁴

Também defendendo a classificação bipartida dos tributos, em impostos e taxas (as contribuições seriam uma espécie de taxa), figura o também saudoso PONTES DE MIRANDA em seus comentários à Constituição Federal de 1967

¹⁶² *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 338.

¹⁶³ *Op. cit.*, p. 287.

¹⁶⁴ E conclui Alfredo Augusto Becker: “A doutrina tem demonstrado que as ‘contribuições parafiscais’ não constituem uma natureza jurídica de tributo *sui generis*, nem tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples *impostos* com destinação determinada e, noutros, verdadeiras *taxas*.”

E a ‘contribuição parafiscal’ possui a referida natureza jurídica porque a *destinação* do tributo, a sua *maior ou menor proporção* (em relação à base de cálculo) e a *posição do sujeito passivo* em relação à hipótese de incidência do tributo, não exercem qualquer influência sobre a natureza jurídica do tributo.” (*In Op. cit.*, p. 385).

(com a redação da EC n.º 1/1969).¹⁶⁵ Observe-se que a opinião de tais juristas foi exposta em realidade distante da vivenciada pelo sistema tributário desenhado pela Carta Magna atual, promulgada em 05 de outubro de 1988.

Sem desmerecer de qualquer forma o esforço teórico ao qual se dedicaram os grandes mestres acima citados, é importante notar que os estudos referidos encontram-se descompassados com a realidade atual, pelo simples fato de que foram realizados há muitos anos, ainda sob o influxo de Constituições antigas (ALFREDO AUGUSTO BECKER utilizou-se da Carta de 1946, enquanto PONTES DE MIRANDA teorizou sobre a Carta de 1967/1969).

6.2.2. CLASSIFICAÇÃO TRIPARTIDA E AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

O saudoso GERALDO ATALIBA é um dos mais festejados defensores dessa classificação, que se tornou tradicional, pela clareza e didatismo pela qual foi exposta. Pela classificação exposta pelo referido autor, são identificadas três espécies tributárias: impostos, taxas e “contribuições” (aqui incluídas as contribuições especiais e as de melhoria).¹⁶⁶

Na doutrina pátria, porém, verifica-se que o critério e a classificação elegidos por GERALDO ATALIBA tem servido como inspiração para outros juristas fundamentarem que as contribuições especiais não se constituem em espécie tributária distinta dos impostos e taxas.

Assim, a doutrina em geral afirma que a classificação dos tributos pela Constituição Federal de 1988 é tripartida, acatando apenas os impostos, taxas e *contribuições de melhoria* como espécies de tributo. Para seus defensores, as *contribuições especiais seriam, ora impostos afetados a finalidades, ora taxas, tudo a depender da materialidade da sua hipótese de incidência*. Para concluir assim, muitos autores fundamentam-se nas idéias do Prof. GERALDO ATALIBA.

¹⁶⁵ *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1, de 1969*, 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 6, p. 103.

¹⁶⁶ *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 125.

Porém, a linha de raciocínio desenvolvida pelo referido autor pode, ao contrário do que diversos defensores da teoria tripartida preconizam, conduzir claramente no sentido de reconhecer as contribuições especiais como espécie tributária própria, distinta dos impostos e das taxas.

É preciso atentar que o próprio GERALDO ATALIBA fundamenta sua classificação tripartida na idéia de que as *contribuições especiais são distintas dos impostos e das taxas*, fundamentalmente por conterem hipóteses de incidência distintas: as contribuições são tributos *cujas hipótese de incidência (critério material) é indiretamente vinculada à atividade estatal; as taxas, são vinculadas diretamente; e os impostos, possuem sua hipótese de incidência absolutamente não vinculada a qualquer atividade estatal referida ao contribuinte.*

Veja-se que o saudoso jurista utiliza o termo “contribuições” para incluir aqui as contribuições especiais e as contribuições de melhoria, como espécie distinta dos impostos e também das taxas. Até mesmo ao comentar que seria tripartida a classificação dos tributos exarada pelo art. 145 da Constituição, referido autor trata de “contribuições”, sem qualificá-las como “contribuições de melhoria” nem como “contribuições especiais”, isso porque, para referido jurista, o termo abrangeria as duas espécies.¹⁶⁷

Ou seja, seu raciocínio teria se desenvolvido a partir de critérios que diferenciam, fundamentalmente, as contribuições (sejam de melhoria do art. 145, III, sejam as especiais do art. 149 da CF/1988) das taxas e dos impostos, mas ao concluir sua teorização, GERALDO ATALIBA tomou o caminho tradicional, para não reconhecer as contribuições especiais do art. 149 da Constituição Federal como espécie tributária própria.

Isso porque, em sua visão, não existiriam “verdadeiras” contribuições vigentes no sistema tributário, visto que não possuem a materialidade de sua hipótese de incidência diferenciada em relação aos impostos e taxas. Mas citado Professor admite que poderiam ser criadas verdadeiras contribuições especiais,

¹⁶⁷ “A Constituição de 1988 refere-se a impostos, taxas e *contribuições*, adotando o critério tricotômico.” (grifo nosso). (*Op. cit.*, p. 125).

diferenciadas dos impostos e taxas pela sua hipótese de incidência, indiretamente vinculada à atuação estatal relativa ao contribuinte.¹⁶⁸

Credita-se a atitude de GERALDO ATALIBA em não reconhecer as contribuições especiais vigentes como espécie própria, ao justificado temor de utilizar-se de critérios acientíficos, extrajurídicos ou financeiros, baseados na destinação do produto da arrecadação dos tributos, o que repugnaria ao art. 4º, II, do CTN.

Assim, para esse Autor, a finalidade ou destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais do art. 149 da Constituição não exerceria influência sobre sua natureza jurídica a ponto de diferenciar sua hipótese de incidência em relação aos impostos e às taxas. *Data maxima* vênia, não podemos concordar com tal idéia, pois a determinação extraída do art. 149 da Constituição, em uma visão sistemática, é clara no sentido de diferenciar a hipótese de incidência possível (dever-ser) na instituição das contribuições especiais, em face das específicas finalidades às quais estão dirigidas.

Como se demonstrará mais adiante, ao contrário do que pensou o Professor GERALDO ATALIBA, não se compreende ser necessário fazer uso de critérios extrajurídicos ou retirados da Ciência das Finanças para reconhecer as contribuições especiais como espécie tributária própria. Basta reconhecer que o aspecto material (núcleo) de sua hipótese de incidência é ou deve ser diferenciada em relação aos tributos tradicionais, os impostos e as taxas. Para isso, serão utilizadas aqui as lições de sua própria classificação.

Para verificar como a teorização do citado jurista pode resultar no reconhecimento das contribuições especiais como espécie tributária própria, diversa dos impostos e das taxas, é preciso percorrer, ainda que de forma abreviada, suas idéias e fundamentos básicos. É o que se faz a seguir.

GERALDO ATALIBA trabalha primeiramente com a conformação da norma de incidência tributária como um todo, para em seguida, eleger o critério distintivo das espécies de tributo.

¹⁶⁸ *Op. cit.*, p. 182.

Assim, é possível identificar: i) a descrição *in abstracto* de um fato (hipótese de incidência) apto a gerar a obrigação de pagar o tributo caso ocorra no mundo fenomênico (fato imponível)¹⁶⁹; ii) o mandamento decorrente, consistente na determinação de que o sujeito passivo da obrigação pague uma determinada quantia em dinheiro ao Estado (ou pessoa designada em lei); iii) sanção, que incidirá se o sujeito passivo não pagar a obrigação tributária.

Na hipótese de incidência, GERALDO ATALIBA afirma estarem reunidos diversos aspectos, que lhe dão identidade própria, sem comprometer a sua unidade conceitual (a hipótese de incidência é una e indivisível). Dentre tais aspectos, o principal é o aspecto material, sendo acompanhado pelos aspectos espacial, temporal e pessoal.

É pela análise do aspecto material da hipótese de incidência que se poderá classificar os tributos, servindo esse aspecto material como ponto de partida para análise da diferenciação das suas espécies, como será melhor explicado abaixo. Esclarece o saudoso mestre sobre o aspecto material da hipótese de incidência:

“É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (que a h.i. define) pertence. Contém ainda os dados para fixação da subespécie em que ele se insere. As classificações jurídicas dos tributos encontram critério e fundamento na configuração do aspecto material da hipótese de incidência.”¹⁷⁰

Através do critério fundado na *vinculação do aspecto material da hipótese de incidência à uma atuação estatal*, os tributos são divididos pelo jurista citado em três espécies: i) impostos; ii) taxas; iii) contribuições (aqui incluídas as contribuições especiais e as de melhoria).¹⁷¹ Tais espécies podem ser reunidas em dois grupos, conforme o núcleo de sua hipótese de incidência – aspecto

¹⁶⁹ É sempre atual o alerta do citado autor, para que não se confunda o conceito do fato descrito na norma (hipótese de incidência), com o fato ocorrido no mundo fenomênico, e que se subsume à descrição da hipótese, para gerar a relação jurídica tributária (fato imponível). *Op. cit.*, p. 53-54.

¹⁷⁰ *Op. cit.*, p. 107.

¹⁷¹ “A Constituição de 1988 refere-se a impostos, taxas e contribuições, adotando o critério tricotômico.” (*Op. cit.*, p. 125).

material - encontre-se vinculado ou não a uma atividade estatal, conforme conclui o festejado autor, *in verbis*:

“A consistência da h.i. é que permite classificar os tributos em *vinculados* e *não vinculados* a uma atuação estatal. Se a h.i. consistir numa atuação estatal, o tributo será uma *taxa ou contribuição* (tributo vinculado); se consistir em outro fato qualquer, o tributo será *imposto* (não vinculado).”¹⁷²

Importa ressaltar que GERALDO ATALIBA ainda diferencia os tributos vinculados entre si, mostrando que *as contribuições possuem o núcleo de sua hipótese de incidência vinculada indiretamente a uma atuação estatal*, enquanto as taxas possuem essa vinculação de forma direta.

Concluindo, pela classificação dos tributos proposta por GERALDO ATALIBA, pode-se afirmar que *as contribuições especiais e as contribuições de melhoria (admitidas pelo citado autor sob a mesma rubrica “contribuições”) constituem uma espécie própria, com o núcleo de sua hipótese de incidência claramente diferenciado em relação aos impostos e às taxas*.

Ressalte-se que, pelos critérios eleitos pelo saudoso Professor, é possível concluir que as contribuições especiais (tributos indiretamente vinculados) constituem uma espécie tributária própria, com características distintas dos impostos (tributos vinculados) e das taxas (tributos diretamente vinculados), especialmente quanto ao aspecto material da hipótese de incidência (critério básico para diferenciação das espécies).

Esta diferenciação do aspecto material da hipótese de incidência possível das contribuições especiais influencia na configuração do aspecto pessoal da hipótese (sujeitos ativo e passivo da relação tributária), que ganha características próprias nas contribuições especiais. Ou seja, existe um outro aspecto da norma de incidência tributária (agora em seu conseqüente – mandamento -, e não mais na sua hipótese), que diferencia essencialmente as contribuições especiais em relação aos impostos e às taxas.

Para reforçar tal assertiva, observe-se como o festejado autor *descreve os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência da norma tributária*

¹⁷² *Op. cit.*, p. 132.

sempre diferenciando as características próprias das contribuições especiais (incluídas pelo autor na mesma espécie das contribuições de melhoria) em relação às características próprias da hipótese de incidência dos impostos e das taxas, mostrando que tanto os aspectos materiais quanto os aspectos pessoais dos impostos, taxas e contribuições especiais se diferenciam.

Primeiramente, veja-se as diferenças entre os *aspectos pessoais da hipótese de incidência* de cada uma das espécies tributárias, na determinação de seus sujeitos passivo e ativo, *in verbis*:

"Nos impostos, [sujeito passivo] é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato impositivo, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (CF, art. 145, §1º).

Nas taxas, o administrado cuja atividade requeira o ato de polícia, ou que promove, requeira ou, de qualquer modo, utilize o serviço público (CF, art. 145, II). Nas contribuições, o sujeito que receba *especial* benefício ou cause *especial* detrimento ao Estado (CF, arts. 145, III e 149). Todo desvio desse critério material implica inconstitucionalidade da lei tributária, no Brasil."¹⁷³ (grifo do original; explicado entre colchetes).

"No caso dos tributos não vinculados (impostos), presume-se sujeito ativo (quando não explicitamente designado pela lei) a pessoa competente para instituí-los. No caso dos vinculados, presume-se sujeito ativo a pessoa exercente da atuação posta no núcleo da hipótese de incidência."¹⁷⁴ (grifo nosso).

Em relação ao sujeito ativo, observa-se que, apesar dos critérios para sua eleição serem precipuamente de ordem política, e não jurídica, a regra geral pela qual a pessoa que exerça a atuação será a pessoa com capacidade ativa, também demonstra clara diferenciação da norma de incidência das contribuições especiais (e de melhoria) em relação à norma de incidência dos impostos e das taxas.

Isso porque, a eleição do possível sujeito ativo de cada tributo deverá ser realizada em conformidade com os critérios constitucionais, que apontam clara diferenciação entre os tributos indiretamente vinculados ("contribuições"), diretamente vinculados (taxas) e não vinculados (impostos).

Em suma, ao contrário do que muitos pensam, as idéias pelas quais se desenvolve a teoria tripartida na concepção de GERALDO ATALIBA

¹⁷³ *Op. cit.*, p. 80.

¹⁷⁴ *Op. cit.*, p. 84.

demonstram, inequivocamente, que as contribuições especiais configuram uma espécie tributária própria, claramente diferenciada dos impostos, das taxas, e também das contribuições de melhoria.

A diferenciação das contribuições ocorre tendo em vista a especial configuração do aspecto material possível para sua hipótese de incidência, que por sua vez exige diferenciação também dos elementos componentes do aspecto pessoal (sujeitos ativo e passivo) de sua norma de incidência.

AIRES BARRETO segue as idéias expostas por GERALDO ATALIBA, reconhecendo as “contribuições” (aqui englobadas as contribuições especiais e as de melhoria) como espécie própria de tributo, ao lado dos impostos e das taxas.¹⁷⁵

O também saudoso RUBENS GOMES DE SOUZA, adota a classificação tripartida, mas da mesma forma reconhece a possibilidade de as contribuições especiais serem tratadas como gênero próprio.¹⁷⁶

Citado autor, ainda antes da Constituição de 1988, ao comentar o art. 5º do Código Tributário Nacional (CTN), que define como espécies de tributo apenas os impostos, taxas e contribuições de melhoria, acaba por concluir pela

¹⁷⁵ *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. 2ª ed., São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 37.

¹⁷⁶ Criticando o entendimento pelo qual as contribuições de melhoria seriam as únicas contribuições existentes, assim comentou referido jurista, explicitando serem as contribuições um gênero, no qual estão contidas as contribuições especiais:

“O art. 5º enumera as espécies do gênero de tributos e diz que ‘os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria’.

É preciso explicar que este Código ainda está vinculado à Emenda n. 18, e a crítica que eu faço dirige-se não ao Código, que estava forçado a repetir a Emenda n. 18, que era a norma constitucional vigente, mas sim à própria Emenda, ao repetir, em matéria de contribuições, a qualificação de contribuição de melhoria, que entrou para a linguagem jurídica brasileira na Constituição de 34.

(...)

Devo dizer que nunca concordei com este entendimento, nem mesmo em face da Constituição de 34, e das que se seguiram, porque o fato dela qualificar a contribuição como de melhoria, para mim, não significava que proibisse outras formas. Ela se referia a uma, mas não proibiu outras.

(...)

Este problema desapareceu e o art. 5º está desatualizado a partir do Decreto-lei n. 27, de 1966, promulgado logo após o Código e que introduziu, aliás com número errado, um artigo a mais, o art. 217, quando o Código já tinha 217 artigos. Mas o artigo acrescentado pelo Decreto-lei n. 27 diz o seguinte: ‘as disposições deste Código, notadamente as dos artigos tais e tais, não excluem a incidência e a exigibilidade’, segue-se uma longa lista de contribuições de previdência social e de intervenção no domínio econômico e finalmente uma norma em branco: ‘e outras de fins sociais, criadas por lei.’ (*Comentários ao Código Tributário Nacional – Parte Geral*. 2ª ed., trabalho escrito em co-autoria com Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: RT, 1985, p. 45-46).

sua insuficiência, tendo em vista que as “contribuições” constituiriam-se em gênero, do qual fazem parte as “contribuições de melhoria” mas também outras “contribuições”.

Ainda para o saudoso Autor, tais “contribuições” (inclusive as especiais) por sua vez não se confundem necessariamente com impostos ou taxas, embora possam em alguns casos, se aproximar dessas figuras, constituindo-se em um tributo misto.¹⁷⁷

Mas também há outros autores que defendem uma classificação tripartida dos tributos, porém com outra concepção acerca das contribuições especiais, considerando-as ora como impostos, ora como taxas, a depender da configuração de sua hipótese de incidência.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA afirma adotar a classificação tripartida, especialmente em face de ter sido adotada pelo art. 145 da Constituição. Assim, as contribuições especiais, assim como os empréstimos compulsórios, são reconduzidos à espécie de imposto, taxa, ou no caso desses últimos, até mesmo à espécie de contribuição de melhoria.¹⁷⁸

PAULO DE BARROS CARVALHO explicita a hipótese de incidência e a base de cálculo do tributo como critérios adequados para verificar a espécie tributária a que pertence. Com isso, faz crítica à expressão “fato gerador”, prevista no art. 4º do CTN, e conclui pela divisão tripartida das espécies tributárias, em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Também para referido Autor, as contribuições especiais podem se revestir da figura de imposto

¹⁷⁷ Em relação à contribuição previdenciária, veja-se a opinião do referido autor, *in verbis*: “Parece que as de previdência social podem ser, conforme o ângulo, ora impostos, ora taxas e simplesmente a posição do observador externo, olhando pelo lado do empregador ou pelo lado do empregado, mas o tributo, em si, é uma figura unitária e não comportaria uma conceituação como imposto, em relação ao empregador e como taxa em relação ao empregado. Eu preferiria dar a ele uma conceituação unitária, pelo fato de que ele não se qualifica como imposto ou como taxa, porque alinha elementos de um e de outro.” (*Idem, ibidem*, p. 48).

¹⁷⁸ “Podemos, portanto, dizer que, no Brasil, o tributo é o gênero, do qual o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são as espécies. A esse respeito, a doutrina nacional não pode sequer disputar. Tal classificação, porque apadrinhada pelo próprio Código Supremo, há de ser considerada por todos quantos se disponham a estudar as espécies e subespécies tributárias, em nosso País. É o Texto Excelso – repetimos – que prescreve que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal estão credenciados a criar *impostos* (art. 145, I), *taxas* (art. 145, II) e *contribuição de melhoria* (art. 145, III).” (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed., São Paulo: Matheios, 2003, p. 461).

ou de taxa, a depender da vinculação ou não do binômio hipótese de incidência/base de cálculo a uma atuação estatal.¹⁷⁹ No mesmo sentido defende OCTAVIO CAMPOS FISCHER.¹⁸⁰

SACHA CALMON NAVARRO COELHO também elege a classificação tripartida dos tributos¹⁸¹, mas reconhece dois níveis de análise da questão. Pelo primeiro, o da Teoria Geral do Direito Tributário, quanto ao conceito de tributo e suas espécies, as contribuições especiais (“parafiscais”, para usar da expressão do citado jurista) são reduzidas a impostos ou taxas. Mas no segundo nível de análise, o “jurídico-positivo”, que diz respeito às disciplinações legais (regime jurídico), a afetação das contribuições a determinada despesa, constitucionalmente qualificada, se tornaria elemento essencial da figura.

Assim, o referido jurista reconhece a relevância da finalidade das contribuições especiais como qualificadora de um regime jurídico próprio, apesar de as qualificar ora como imposto, ora como taxa.¹⁸²

¹⁷⁹ “Não é de agora que advogamos a tese de que as chamadas *contribuições sociais* têm natureza tributária. Vimo-las sempre como figuras de impostos ou de taxas, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado naquilo que nominamos de *tipologia tributária no Brasil*.” (*Curso de Direito Tributário*, 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 43).

¹⁸⁰ “Desse modo, os tributos são aqui classificados em impostos, taxas e contribuições de melhoria, sendo que tanto os empréstimos compulsórios como as contribuições especiais podem assumir a feição ou de imposto ou, ainda, de taxa, desde que obedecidos rigorosamente, neste último caso, os requisitos do inciso II do artigo 145 da Carta Magna.” (*A Contribuição ao PIS*, São Paulo: Dialética, 1999, p. 79).

¹⁸¹ “O art. 145, inaugural, vimos de ver, dá competência às pessoas políticas, União, Estados (Distrito Federal) e Municípios para instituírem *três espécies* de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.” (grifo do original). (*Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 09).

¹⁸² Falando sobre os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, assim conclui Sacha Calmon:

“Em primeiro lugar, a *natureza jurídica da espécie de tributo* é encontrada pela análise do seu fato gerador, pouco importando o *motivo* ou a *finalidade* (elementos acidentais).

Em segundo lugar, isto não impede que haja *imposto restituível*, com *regime constitucional próprio* nem obsta a existência de imposto ou taxas *afetados a finalidades específicas e administrados por órgãos paraestatais ou autarquias em demanda de fins especiais* (contribuições parafiscais) igualmente sujeitadas a *normas constitucionais que lhes são específicas*.

(...)

Agora note-se: o que do ponto de vista da Teoria Geral do Direito Tributário é *acidental*: restituibilidade e afetação; do ponto de vista jurídico-positivo é *fundamental*, daí que são plasmadas normas específicas para reger os compulsórios e as parafiscais, em razão justamente das *causas* que justificam a criação dos primeiros e dos *fins* que sustentam a existência das segundas.

Os dois planos de análise, embora devam ser feitos separadamente, e o faremos, não são estanques, se tocam e ensejam conclusões de ordem prática, como veremos no momento apropriado.” (grifo do original). (*Idem, Ibidem*, p. 10).

HERON ARZÚA também segue a mesma linha dos autores acima citados, mas reconhece não ser de todo ilógica a elucubração que conclui pelas contribuições especiais como tributos peculiares em relação aos impostos, às taxas e às contribuições de melhoria.¹⁸³

O saudoso RUY BARBOSA NOGUEIRA fundamenta-se no prescrito pelo art. 4º do CTN, para afirmar que é a natureza do “fato gerador”¹⁸⁴ que determina a natureza específica de cada tributo, chegando também a concluir pela classificação tripartida. As contribuições especiais (“parafiscais”, nos dizeres do referido Autor) serão assim sempre identificadas como imposto, taxa, ou até mesmo um *tertium genus*, mesclando características de ambas as figuras.

Concluindo, verifica-se que a classificação tripartida dos tributos admite duas vertentes na doutrina. Pela primeira vertente, pode resultar em: impostos, taxas e “contribuições”, estas últimas genericamente consideradas, albergando portanto contribuições de melhoria e também as especiais, como defende GERALDO ATALIBA. Por essa vertente, os empréstimos compulsórios seriam impostos ou taxas, a depender da configuração de sua hipótese de incidência (se vinculada ou não a atuação estatal).

Como já ressaltado, embora a doutrina de GERALDO ATALIBA não admita a existência atual de contribuições especiais “verdadeiras” (pois em sua visão as já instituídas teriam a configuração ora de imposto, ora de taxa), essa classificação tripartida admite que a Constituição de 1988 prevê no art. 149 a possibilidade de criarem-se verdadeiras “contribuições especiais”, ou seja, tributos cujo critério material da hipótese de incidência encontra-se vinculado indiretamente a uma atuação estatal.

¹⁸³ “Nada obstante não seja a matéria a ser tratada neste trabalho, de objetivos mais modestos, *data venia*, continuo pensando como outrora, quando averbeí que podia até existir outra variedade do gênero tributo chamado de contribuições. Mas não seria uma ligação a certa área especial objeto de desempenho estatal que precisaria essa circunstância.
(...)”

A nós parece que, desprezada a tendência de se qualificar as contribuições sociais pela ligação com as tarefas estatais sociais, econômicas e profissionais, e diante da atual etapa do direito brasileiro, as contribuições ou são impostos ou taxas, sem com isso querer significar, no plano ideal, não se possa edificar uma categoria diversa das tradicionais. A questão ensancha à investigação científica.” (*Contribuições na Constituição de 1988*. In *Revista de Direito Tributário* n.º 49, Editora Revista dos Tribunais, p. 132-133).

¹⁸⁴ *Rectius* “fato imponible”, para usar da expressão de Geraldo Ataliba, a fim de não confundir o “conceito do fato” (Paulo de Barros) descrito pela hipótese de incidência da norma tributária com o fato efetivamente ocorrido no mundo fenomênico.

A segunda parte dos autores que defendem a classificação tripartida chega a conclusão ligeiramente diversa quanto aos tributos componentes da classificação, pois admite como espécies os impostos, as taxas, e apenas as "contribuições de melhoria" como terceira espécie.

Nessa segunda concepção, as contribuições especiais estariam, portanto, fora da classificação tripartida, por se traduzirem ora como impostos, ora como taxas (não seriam contribuições de melhoria, tendo em vista suas singulares especificidades). Essa segunda concepção é uma posição majoritária entre os defensores da classificação tripartida. Os empréstimos compulsórios se encaixariam da mesma forma, ora como imposto, ora como taxa, ou até mesmo, podendo se revestir da forma de contribuição de melhoria.

De qualquer forma, parece-nos que, assim como a classificação bipartida, a classificação tripartida dos tributos também não se apresenta como adequada para demonstrar a real configuração das espécies tributárias, pois não reconhece a efetiva diferenciação que existe entre as contribuições especiais em relação aos demais tributos, o que será demonstrado com maior clareza mais adiante.

6.2.3. CLASSIFICAÇÃO QUADRIPARTIDA E AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

A classificação quadripartida foi adota por alguns poucos juristas. FÁBIO FANUCCHI¹⁸⁵, ainda antes da Constituição de 1988, pronunciou-se pela existência de quatro espécies tributárias: impostos, taxas, "contribuições" e empréstimos compulsórios. Citado autor compreendia "contribuições" como albergando contribuições de melhoria e também as contribuições especiais existentes à época da Constituição de 1967 (com a redação da EC n.º 1/1969), vistas pelo autor com peculiaridades próprias em relação aos impostos e taxas.

¹⁸⁵ "Em conclusão: embora os tributos, segundo citação da lei complementar, sejam de três espécies (impostos, taxas e contribuições de melhoria), são quatro as imposições de natureza tributária de nosso sistema, todas observando as regras de cobrança insertas no Código Tributário Nacional: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. As contribuições, por sua vez, subdividem-se em espécies, sendo uma delas aquela única que o CTN disciplina: a de melhoria". (*Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Vol.1, São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p.60).

Cumpra ressaltar que o Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), CARLOS MÁRIO VELLOSO, por ocasião de seu voto no julgamento do RE n.º 138.284-CE, declinou sua classificação das espécies tributárias de forma quadripartida, *in verbis*:

“As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: *a) os impostos* (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); *b) as taxas* (CF, art. 145, II); *c) as contribuições*, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, II); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, §4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, §5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: *d) os empréstimos compulsórios* (CF, art. 148).” (STF, T. Pleno, RE n.º 138.284-CE, Rel. Min. Carlos Mário Velloso, j. em 01.07.1992).

Veja-se que o STF assim reconheceu a natureza jurídica própria das contribuições especiais, como espécie de tributo inconfundível com os impostos e as taxas. Em relação à classificação das subespécies de contribuições especiais realizada no julgado acima citado, tecemos, com a devida vênia, algumas críticas no capítulo que trata do quadro geral das contribuições especiais.¹⁸⁶

6.2.4. CLASSIFICAÇÃO QÜINQUIPARTIDA E AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Partindo de um critério de análise que conjuga o texto constitucional com o CTN, HUGO DE BRITO MACHADO adota a classificação qüinquipartida, dividindo os tributos em impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios, após explicitar seus fundamentos, *in verbis*:

“O tributo, como conceituado no art. 3º do CTN, é um gênero, do qual o art. 5º do CTN do mesmo Código indica como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

O art. 217 do CTN, com a redação que lhe deu o Decreto-lei n. 27, de 14.11.1966, estabeleceu que as disposições do Código não excluem a incidência e a exigibilidade de outras contribuições, que indica. Isto tornou evidente a

¹⁸⁶ Vide Capítulo “10” do presente trabalho.

existência de uma quarta espécie de tributo, integrada pelas *contribuições especiais*. Tal conclusão restou reforçada pelo art. 149 da Constituição de 1988. Finalmente, tendo em vista o art. 148 da vigente Constituição Federal, também os empréstimos compulsórios não podem deixar de ser considerados uma espécie de tributo. Há quem diga que são *impostos*, mas preferimos colocá-los como espécie distinta, o que é sem dúvida mais conveniente, pelo menos para efeitos didáticos.”¹⁸⁷

Tal classificação também é seguida por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹⁸⁸, RICARDO CONCEIÇÃO SOUZA¹⁸⁹, MÁRCIO SEVERO MARQUES¹⁹⁰, e SÉRGIO PINTO MARTINS¹⁹¹. Importa ressaltar que a classificação quinquipartida também reconhece as contribuições especiais como espécie tributária com natureza jurídica própria da expressa nos demais tributos, com fulcro sobretudo nas normas de competência erigidas pela Constituição Federal de 1988, às quais o CTN está submetido inarredavelmente.

Sempre a partir do exame da Constituição Federal de 1988, são encontrados diversos fundamentos a sustentar a natureza jurídica própria das contribuições especiais dentro da classificação dos tributos, como será visto com maior detalhamento a seguir.

6.3. AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS COMO ESPÉCIE PRÓPRIA NA CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

6.3.1. ASPECTOS HISTÓRICOS DAS “CLASSIFICAÇÕES” CONSTITUCIONAIS DOS TRIBUTOS

A forma *sui generis* com que as contribuições especiais vêm sendo tratadas ao longo das Constituições brasileiras, sua relativa novidade em relação aos tributos reconhecidos como “tradicionais” (impostos e taxas), assim com as sucessivas alterações a que vêm sendo submetidas nos textos constitucionais, inclusive no promulgado em 1988, acabaram por prejudicar a uniformização do

¹⁸⁷ *Curso de Direito Tributário*. 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 54.

¹⁸⁸ *Contribuições Sociais – Lineamentos Jurídicos*. In *Direito Tributário*, Vol. II (Coord. Luís Eduardo Schoueri), p. 703-704.

¹⁸⁹ *Regime Jurídico das Contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 25.

¹⁹⁰ *Classificação Constitucional dos Tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 225.

¹⁹¹ *Direito da Seguridade Social*. 19ª ed., São Paulo: Atlas, 2003, p. 95.

entendimento dos estudiosos e dos tribunais em torno da caracterização das contribuições especiais como espécie tributária própria, diferenciada dos tributos “tradicionais”: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Lembre-se que até pouco tempo atrás, a própria natureza tributária das contribuições especiais era muito questionada¹⁹², tendo havido inclusive alteração constitucional (EC n.º 08/1977, sob a vigência da Constituição de 1967/1969) com vistas a retirar diversas contribuições (sociais) do gênero tributário.

Ao mesmo tempo, a grande mutação constitucional das últimas décadas, levada a efeito por força da evolução do papel interventivo do Estado no campo social e econômico, atribuiu às contribuições especiais um papel antes desconhecido, no qual tal figura exacional passou a exercer uma interferência tão ou mais significativa que as figuras tributárias tradicionais, especialmente os impostos.

A fim de esclarecer um pouco sobre as “classificações” das espécies tributárias indicadas pelas Constituições brasileiras, é fornecido a seguir um breve panorama histórico, baseado nas regras de competência para instituição dos tributos em cada um dos textos constitucionais.

Pela visualização de tais regras nas Constituições passadas, verifica-se de forma nítida que os impostos e taxas aparecem tradicionalmente como as espécies tributárias reconhecidas de forma indiscutível, ao contrário das contribuições de melhoria e sobretudo das contribuições especiais e empréstimos compulsórios, espécies relativamente novas na história das Constituições brasileiras. Senão vejamos:

- Constituição de 1824: apenas limitou-se a atribuir competência para regulação dos tributos da Fazenda Nacional (“contribuições diretas”) a órgão próprio, o “Thesouro Nacional” (arts. 170 e 171), sem especificar espécies tributárias.

¹⁹² Como visto anteriormente, no Capítulo “5.4.”, o questionamento da natureza jurídica tributária das contribuições especiais do art. 149 da Constituição de 1988 ainda não findou por completo,

- Constituição de 1891: previu a instituição de duas espécies de tributo, os *impostos e as taxas* (arts. 7º e 9º), competências estas atribuídas apenas à União Federal e aos Estados.
- Constituição de 1934: previu a instituição de: *impostos, taxas e contribuições de melhoria* (arts. 6º e 8º, 13, 15 e 124), competências estas exercidas de forma repartida entre União Federal, Estados, DF e Municípios.
- Constituição de 1937: previu a instituição de *impostos e de taxas* (arts. 20, 23, 28, 30), competências estas exercidas também entre todos os entes federados antes citados. Além disso, prevê a possibilidade dos sindicatos instituírem contribuições, a serem arrecadadas junto a seus associados (art. 138).
- Constituição de 1946: previu a instituição de *impostos e taxas* (arts. 15, 19, 26, 29) pela União Federal, Estados, DF e Municípios, retomando a previsão quanto à competência das respectivas administrações instituírem também *contribuições de melhoria* (art. 30). Isolado dos preceitos relativos às competências tributárias, já no art. 157, é prevista contribuição especial de cunho previdenciário. Com a Emenda n.º 18/1965, previu-se sistematicamente no capítulo que tratava do sistema tributário: *impostos, taxas e contribuições de melhoria*, deixando-se reservado um artigo também para prever a possibilidade de instituição de *empréstimos compulsórios*.
- Constituição de 1967: repetiu a previsão inserida na Constituição de 1946 com a EC n.º 18/1965 quanto à *impostos, taxas e contribuições de melhoria*, divididos entre os entes federados, prevendo discretamente a possibilidade da União Federal instituir empréstimos compulsórios em casos excepcionais (art. 19, §4º). Desvinculadas do capítulo que tratava do sistema tributário, foram previstas no art. 157 as contribuições instituíveis pela União para custeio da intervenção no domínio econômico, assim como no art. 158, as contribuições previdenciárias. No art. 159, foram previstas as contribuições arrecadáveis pelos órgãos sindicais e profissionais. Com a redação da Emenda n.º 1/1969, foram previstos *impostos, taxas e contribuições de melhoria* (arts. 18, 21, 23, 24), divididos entre os entes federados, assim

como *contribuições especiais*¹⁹³ e *empréstimos compulsórios*, de exclusiva competência da União Federal (art. 21, §2º, I e II).

- Constituição de 1988: estabeleceu as regras de competência para União Federal, Estados, DF e Municípios de forma muito clara, todas reunidas no capítulo que trata do sistema tributário nacional – *impostos* (art. 145, I), *taxas* (art. 145, II), *contribuições de melhoria* (art. 145, III), *contribuições especiais* (art. 149) e *empréstimos compulsórios* (art. 148).

6.3.2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS – ARTS. 145, 148 E 149 DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Primeiramente, observe-se que o sistema tributário nacional brasileiro não comporta o chamado “tributo único”. Como comentado por ALFREDO AUGUSTO BECKER¹⁹⁴, a divisão dos tributos em diversas espécies serve inclusive para possibilitar a adequada repartição de competência tributária¹⁹⁵ entre as pessoas políticas, entendidas aqui como União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A competência tributária advém apenas e tão somente da Constituição Federal, que funciona ao mesmo tempo como seu fundamento e seu limite. Sendo o antecedente e supedâneo da construção da norma de incidência tributária, a norma de competência serve como indicativo das espécies do gênero tributo, pois como explicita ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA:

“A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a *norma-padrão de incidência* (o *arquétipo*, a *regra-matriz*) de cada *exação*. Noutros termos, ela apontou a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e a *alíquota possível*, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador,

¹⁹³ Compreendendo contribuições de intervenção no domínio econômico, previdenciárias e de interesse das “categorias profissionais”.

¹⁹⁴ *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 371.

¹⁹⁵ No didatismo de Roque Antonio Carrazza, competência tributária é “a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve circunscrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária.” (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 437).

ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à *norma-padrão de incidência* do tributo, pré-traçada na Constituição.”¹⁹⁶

Na Constituição Federal de 1988, a norma de competência prevista em seu art. 149 revela as contribuições especiais como espécie tributária, ao lado dos impostos, das taxas, das contribuições de melhoria e dos empréstimos compulsórios. Para tanto, basta verificar que, enquanto o art. 145 tratou de disciplinar a atribuição de competência para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem *impostos, taxas e contribuições de melhoria*, os arts. 149 e 148 trataram de disciplinar a competência *exclusiva* da União Federal para instituir *contribuições especiais e empréstimos compulsórios*.¹⁹⁷

6.3.3. A VINCULAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES E O ART. 167, IV, DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A Constituição anterior (1967), como regra geral, vedava expressamente a vinculação do produto da arrecadação dos tributos a órgão, fundo ou despesa, como prescrito pelo §3º do art. 65 daquela Carta, *in verbis*:

“Art. 65. (...)

(...)

§3º. Ressalvados os impostos únicos e as disposições desta Constituição e de leis complementares, nenhum tributo terá a sua arrecadação vinculada a determinado órgão, fundo ou despesa. A lei poderá, todavia, instituir tributos cuja arrecadação constitua receita do orçamento de capital, vedada sua aplicação no custeio de despesas correntes.”

Com a Emenda n.º 1/1969, a regra geral de não vinculação dos tributos a órgão, fundo ou despesa continuou, sendo apenas excepcionados alguns impostos¹⁹⁸, como prescrito pelo §2º do art. 62 do texto da época, *in verbis*:

Art. 62. (...)

(...)

¹⁹⁶ *Idem, ibidem*, pp. 448-449.

¹⁹⁷ Para maiores comentários sobre o interrelacionamento entre os arts. 145, 149 e 148 da Constituição de 1988, que demonstra as contribuições especiais como espécie própria de tributo, remetemo-nos aos capítulos 5.4.1. e 5.4.7. do presente trabalho.

¹⁹⁸ Os impostos citados são o imposto sobre operações com lubrificantes e combustíveis e o imposto sobre minerais.

§2º. Ressalvados os impostos mencionados nos itens VIII e IX do artigo 21 e as disposições desta Constituição e de leis complementares, é vedada a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa. A lei poderá, todavia, estabelecer que a arrecadação parcial ou total de certos tributos constitua receita do orçamento de capital, proibida sua aplicação no custeio de despesas correntes.
(...)."

Já a Constituição Federal de 1988 aplica expressamente a regra da vedação de vinculação do produto da arrecadação explicitamente apenas e tão somente aos impostos, espécie tributária reconhecidamente desvinculada de sua destinação. As taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios, justamente por sua natureza específica, não possuem tal vedação.

Da mesma forma ocorre com as contribuições especiais, por expressa determinação constitucional, um vez que são necessariamente vinculadas a órgão, fundo ou despesa, tendo em vista a diretriz constitucional do *caput* do art. 149 e do art. 195 da Carta de 1988.

Assim reza o inciso IV do art. 167 da Constituição de 1988, vedando a vinculação de todo e qualquer imposto, *in verbis*:

"Art. 167. São vedados:

(...)

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2º, e 212, e prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º, bem como o disposto no §4º deste artigo;"

Como já referido, ao mesmo tempo em que se *veda a vinculação dos impostos*, para as contribuições especiais determina-se a *expressa vinculação do produto da sua arrecadação*, seja ao campo social, à seguridade social, seja à intervenção do domínio econômico ou ao interesse de categorias profissionais ou econômicas, como previsto pelos arts. 149 e 195¹⁹⁹, que expressam as contribuições especiais como instrumento de atuação da União nessas respectivas áreas.

¹⁹⁹ Como já referido, o art. 149-A, recentemente inserido pela EC n.º 39/2002 será analisado à parte, tendo em vista sua extraordinariedade e novidade.

Enfim, a destinação do produto da arrecadação é nota essencial das contribuições especiais, o que chega a relativizar a prescrição do art. 4º, II, do CTN (na medida em que prescreve a destinação do produto da arrecadação como irrelevante para definir a natureza jurídica específica de qualquer tributo), como admite ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA.²⁰⁰

O *caput* do art. 195 é inclusive bastante explícito no sentido de vincular a receita das contribuições sociais ali previstas, para o financiamento da seguridade social. No mesmo sentido, veja-se outro inciso do próprio art. 167 da Constituição, que veda expressamente a utilização da receita gerada pela arrecadação das contribuições sociais do art. 195, I, “a” e II, com outras finalidades que não o pagamento de benefícios previdenciários, *in verbis*:

“Art. 167. São vedados:

(...)

XI – a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, “a”, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

Tais dispositivos estão a demonstrar a importância da vinculação do produto da arrecadação como elemento distintivo das contribuições especiais em relação aos impostos.

Sendo assim, não há como afirmar que as contribuições especiais são uma espécie de “imposto vinculado” ou “imposto com destinação específica”, uma vez que a própria Constituição veda no inciso IV do art. 167 a vinculação da receita de qualquer imposto, a órgão, fundo ou despesa.

Como se verá mais adiante, a vinculação legal do produto da arrecadação, assim como a sua efetiva destinação, influenciam decisivamente

²⁰⁰ “Noutro dizer, a *regra-matriz constitucional* destas *contribuições* agrega, de modo indissociável, a idéia de *destinação*. Queremos com tal assertiva sublinhar que, por imperativo da Lei Maior, os ingressos advindos da arrecadação destes tributos devem necessariamente ser destinados à viabilização ou ao custeio de uma determinada atividade de competência federal.
(...)”

Em síntese, a vinculação do produto da arrecadação torna inconstitucional a norma jurídica que institui impostos em geral, mas é *essencial*, em tais *contribuições*. Isto vale mesmo quando elas vierem a revestir a natureza jurídica de imposto (...).

Não pretendemos aqui questionar o art. 4º, II, do Código Tributário Nacional, quando prescreve que a destinação legal do produto da arrecadação de um tributo não lhe altera a natureza jurídica. Todavia, tal proposição é estranha ao assunto que ora nos ocupa, uma vez que, como cuidamos de demonstrar, a vinculação da receita obtida, por incontornável determinação constitucional, é da *essência das contribuições* do art. 149 da Constituição Federal.” (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 522-523).

na validação e na aplicação da norma de incidência tributária das contribuições especiais.

6.3.4. A TRIBUTAÇÃO EM UM NOVO PARADIGMA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 – O FINALISMO FISCAL

Podem ser identificadas inclusive influências históricas, ligadas à política fiscal, que auxiliam a compreensão das razões pelas quais as contribuições especiais passaram a ser instituídas, como tributos vinculados a determinadas finalidades especialmente elegidas pela Constituição.

Vale lembrar que o estudo de determinado instituto é sempre conectado com o contexto histórico em que está inserido. Para as contribuições especiais, tal observação é muito importante, pois sua perfeita compreensão, tanto de sua natureza quanto de seu regime jurídico, implicam em reconhecer que a Constituição Federal de 1988 evoluiu profundamente as diretrizes programáticas no campo social e econômico, influenciada pela aura democrática vivenciada após longo período ditatorial no Brasil.

Esse grau de abundância de normas diretivas, condutoras de um Estado voltado para o social, para a intervenção no domínio econômico e para a organização profissional e sindical, é característica marcante e em grau inédito, da Constituição de 1988. Tudo como expressão dos fundamentos e objetivos do Estado brasileiro, prescritos pelos arts. 1º e 3º da Constituição vigente.

Para compreender como a Constituição de 1988 representa um novo paradigma de tributação, basta voltar os olhos para o passado, e observar, com os olhos do administrador público, os desafios enfrentados na condução de uma política fiscal que pudesse atender às profundas transformações sociais e econômicas exigidas pela evolução da sociedade brasileira.

Como já observado, as Cartas constitucionais do passado compreendiam basicamente duas espécies de tributo: as taxas, e os impostos. Essas espécies de tributo serviam perfeitamente ao financiamento dos gastos estatais, tanto os

gerais, quanto os especificamente realizados na prestação de alguns serviços públicos.

Assim, na vigência das Constituições de 1824, 1891 e até antes da Constituição de 1934, escolhiam-se fatos que pudessem revelar riqueza, e sobre a expressão econômica deles derivada, extraía-se uma parcela, que servia como imposto. Ou escolhiam-se determinados serviços públicos prestados especificamente aos cidadãos, e para financiá-los sem ter de recorrer aos impostos, cobrava-se uma determinada quantia equivalente ao serviço, a qual se convencionou chamar de taxa.

Com a Constituição de 1934, os administradores públicos verificaram a possibilidade de criar outro tributo, agora com uma dupla função: impedir que alguns proprietários de imóveis fossem agraciados com valorização imobiliária em face da realização de uma obra pública, voltada ao bem de todos, e também, na medida do possível, auxiliar a financiar os gastos do Estado com a realização dessas obras.²⁰¹

Desde 1937, passando pela Constituição de 1946 e de 1967, passaram a ser previstos nos textos constitucionais, ainda de forma tímida, algumas cobranças de natureza diversa, as quais se passou a denominar de “contribuições”, sem natureza definida propriamente como tributo. Através da Emenda Constitucional n.º 18/1965 (à Constituição de 1946), a União Federal passou a poder instituir empréstimos compulsórios, para financiar gastos excepcionais.

Com a evolução das funções interventivas do Estado, cada vez mais voltado para intervir na economia, na organização sindical e do trabalho, e conseqüentemente no domínio social, se fez necessário criar outra espécie de tributo, diferente do imposto (que já alberga praticamente todas as

²⁰¹ Importa ressaltar que a contribuição de melhoria não possui o objetivo precípua de financiar o custo da obra pública da qual decorra valorização imobiliária para particulares, mas sim, fazer valer o princípio da isonomia, pelo qual não seria moralmente legítimo beneficiar proprietários de imóveis valorizados pela realização de obra pública, dirigida ao bem comum. Geraldo Ataliba assim explica a contribuição de melhoria, para não confundí-la com taxa, *in verbis*: “É de sua natureza tomar por critério a valorização causada. A obra pode custar muito e causar diminuta valorização. Pode custar pouco e causar enorme valorização. O gabarito da contribuição de melhoria é sempre a valorização, não importando o custo da obra. Se este for posto como critério do tributo, estar-se-á desvirtuando, com interposição de critério de taxa e não de contribuição de melhoria.” (*Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 171).

manifestações de riqueza dos indivíduos), diferente da taxa e da contribuição de melhoria, e que fosse destinado a financiar gastos não extraordinários, como eram os financiados pelos empréstimos compulsórios.

Isso ocorreu porque os tributos existentes eram insuficientes para fazer frente a esses novos gastos que o Estado deveria empreender no campo social, econômico e da organização profissional e sindical, e que eram relacionados com funções típicas da União Federal, tendo em vista seu caráter nacional.

Como a União Federal ficava responsável por intervir nesses campos, para financiar as despesas exigidas previu-se a criação de tributos que teriam a finalidade de atender a essas especiais funções do Estado. Nascia o germe da institucionalização das contribuições especiais como tributo.

Esses novos tributos ganharam a denominação de “contribuições”, e passaram a estar presentes nos textos constitucionais desde a Constituição de 1937, que previu pela primeira vez uma “contribuição especial”, para financiamento dos sindicatos. Após passar por um período de incertezas e indeterminação sobre sua natureza jurídica e regime próprios, tais “cobranças compulsórias” seriam mais tarde caracterizadas como tributos, inclusive distintos dos impostos, pois para estes a receita em regra não poderia ser vinculada, por obediência ao princípio orçamentário da unidade.

A evolução das regras constitucionais acabou se transformando na regra firme do atual art. 167, IV da Constituição de 1988, que veda a vinculação da receita dos impostos a fundo, órgão ou despesa, como anteriormente visto.

Assim surgiram as contribuições especiais, que hoje encontram sua matriz no art. 149 da Constituição. São tributos cujo núcleo, ou melhor, cuja materialidade da hipótese de incidência está, em regra²⁰², relacionada a sua finalidade, que se traduz em um bem jurídico indicado expressamente pela

²⁰² Afirma-se “em regra”, pois essa característica, a que nominamos “referibilidade”, comporta algumas poucas exceções, estabelecidas pelo próprio texto constitucional. Assim, veja-se algumas contribuições especiais sociais para a seguridade social previstas no art. 195, e que possuem o seu critério material da hipótese de incidência pouco ou não relacionado à finalidade para a qual foram criados (vide contribuição sobre o lucro e sua destinação a financiar a seguridade social). Para melhor explicação das razões de tal fato, veja-se o Capítulo “6.4.2.” do presente trabalho, que explica a razão pela qual as contribuições especiais da subespécie “sociais para seguridade social” do art. 195 possuem essa diferenciação na “referibilidade” finalística.

Constituição. A esse interrelacionamento entre o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição especial e sua finalidade constitucionalmente determinada, nomina-se “referibilidade”.

As contribuições especiais evoluíram, portanto, para configurar uma espécie própria de tributo, atualmente com matriz constitucional extraída da dicção do *caput* do art. 149 da Carta de 1988. O núcleo de sua hipótese de incidência será determinado pela legislação infraconstitucional no caso dessas contribuições, mas atendendo sempre ao critério da “referibilidade” da materialidade da hipótese com a finalidade da contribuição, uma dentre as prescritas no art. 149.

Vê-se a relevância que exerce a finalidade na determinação da própria hipótese de incidência do tributo nominado “contribuição”. Essa finalidade especial para a qual determinada contribuição é criada, tem por consequência inerente a específica destinação do produto da sua arrecadação, que não é dirigida ao orçamento geral do Estado (aqui representada pela União Federal em regra²⁰³).

Tudo isso funciona como expressão da “funcionalidade do tributo”²⁰⁴, característica moldada para as contribuições especiais como desdobramento do compromisso do Estado brasileiro com as ordens econômica e social, entre as quais deve exercer um equilibrado papel interventivo. Essa é a raiz do “finalismo fiscal”.

Observe-se, portanto, que também sob o ponto de vista da política fiscal, como estudado pelos financistas, as contribuições especiais possuem raiz distinta dos impostos, figura com a qual são mais aproximados por grande parte da doutrina.

²⁰³ Em regra para a União Federal, pois se sabe que o parágrafo único do art. 149 prevê a competência dos Estados e Municípios instituírem contribuições especiais para financiamento de planos de previdência e assistência de seus servidores públicos. Também os Municípios e o DF poderão instituir contribuição especial para financiar os gastos com o serviço de iluminação pública, conforme a Emenda Constitucional n.º 39/2002, que introduziu no texto da CF/1988 o art. 149-A.

²⁰⁴ Marçal Justen Filho afirma que as contribuições especiais consagradas na Constituição de 1988, caracterizadas sobretudo pela vinculação a determinada finalidade específica, representam uma “intensificação da natureza funcional do tributo.” (*Contribuições Sociais. In Caderno de Pesquisas Tributárias* n.º 17. São Paulo: Co-edição Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992, p. 152).

Os impostos são tributos cujo núcleo da hipótese de incidência já está indicado pelo próprio texto da Constituição, pois estão dirigidos para atingir manifestações de riqueza em geral, como tributos destinados ao financiamento genérico dos gastos do Estado (União, Estados, DF e Municípios), enquanto as contribuições especiais dirigem-se a financiar gastos específicos da União Federal (em regra), devendo, portanto, serem criados para atender especialmente àquelas finalidades expressamente determinadas pela Constituição como justificadoras da cobrança desse tributo *sui generis*.

Uma nova visão da classificação dos tributos, considerando as contribuições especiais como espécie própria, é decorrência, portanto, do novo paradigma de tributação estabelecido pela Constituição de 1988, reflexo da crescente intervenção do Estado, sobretudo nos campos social e econômico. É importante perceber como foi valorizada a destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais, a ponto de servir como critério distintivo e de validação dessa espécie tributária, como será visto com mais detalhamento adiante.

A Constituição atual deixou clara a essencial qualificação das contribuições especiais como tributos finalísticos. Assim, se não for destinada a alguma das finalidades previstas nos arts. 149 ou 195²⁰⁵, o “tributo” instituído sob o *nomen juris* de “contribuição” não será válido, pois a destinação do produto arrecadado foi eleita pela Constituição como critério de validade das contribuições especiais.

Dáí explica-se o fato da Constituição descrever taxativamente os campos interventivos em que as contribuições poderão servir de financiamento, ou como próprio instrumento de intervenção.²⁰⁶

²⁰⁵ Não se olvida aqui da existência da finalidade “custeio do serviço de iluminação pública”, prevista pelo art. 149-A, da Constituição, recentemente introduzido pela Emenda Constitucional n.º 39/2002. Mas como tal artigo foi recentemente criado, e implica em uma série de análises, que podem levar inclusive ao questionamento de sua constitucionalidade, declina-se seu breve estudo para o Capítulo “10”, que trata do “quadro geral das contribuições especiais”.

²⁰⁶ A cobrança de contribuições especiais pode servir como fonte de financiamento para a atividade interventiva da União Federal (ou Estados e Municípios e DF nos casos do § único do art. 149 e art. 149-A), ou também, como própria atividade interventiva, especialmente no domínio econômico, onerando atividades determinadas atividades/setores econômicos, ou desonerando outros, a fim de incentivar determinados resultados, tudo com vistas ao equilíbrio das diferentes forças atuantes na economia do País.

6.3.5. A FINALIDADE CONSTITUCIONAL ESPECÍFICA DAS CONTRIBUIÇÕES COMO CRITÉRIO DIFERENCIADOR DOS DEMAIS TRIBUTOS

O fato de a Constituição determinar expressamente a destinação específica do produto da sua arrecadação, especialmente tendo em vista suas finalidades constitucionalmente previstas, caracteriza as contribuições especiais do art. 149 por uma natureza tributária própria. A relevância da finalidade para a qual são instituídas tais contribuições especiais pode ser percebida pela simples leitura da sua matriz constitucional, o art. 149, *in verbis*:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, *como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas* (...).

§1º. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, *para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.*

(...)” (grifo nosso).

Da mesma forma está prevista a finalidade como elemento essencial para a instituição da questionável contribuição “para custeio do serviço de iluminação pública”, no art. 149-A da Constituição, recentemente inserido por força da Emenda Constitucional n.º 39/2002, que será comentada no capítulo que trata do “quadro geral” das contribuições especiais.²⁰⁷

Veja-se também a relevância da finalidade das contribuições quando inserida no artigo 195 da Constituição, que define o esboço das hipóteses de incidência e sujeitos passivos que poderão compor as normas de instituição e cobrança das contribuições especiais da subespécie “sociais para a seguridade social”, *in verbis*:

“Art. 195. A *seguridade social* será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, *mediante recursos provenientes* dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e *das seguintes contribuições sociais*:

(...)

§4º. A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social (...). (grifo nosso).

²⁰⁷ “Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, *para o custeio do serviço de iluminação pública*, observado o disposto no art. 150, I, e III. (...)” (grifo nosso).

§5º. *Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.*"

A finalidade da instituição da contribuição prevista no art. 212, §5º, da Constituição também aparece como elemento intimamente ligado a sua instituição, *in verbis*:

"Art. 212. (...)

(...)

§5º. O ensino fundamental público terá como *fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação*, recolhida pelas empresas, na forma da lei." (grifo nosso).

E assim se repete em diversos outros dispositivos constitucionais onde são previstas regras para a instituição e cobrança de contribuições especiais. Sempre estão presentes: i) a indicação da *necessária finalidade* para as quais são instituídas, e por consequência; ii) a indicação da *necessária destinação* do produto de sua arrecadação.

Vejam-se em destaque os demais dispositivos constitucionais que explicitam sempre a *finalidade/destinação* das contribuições especiais, *in verbis*:

"Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social (...) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (...)."

"Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, *destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional* vinculadas ao sistema sindical."

Assim também é para a contribuição provisória sobre movimentação financeira, onde se ressaltam suas finalidades (pela vinculação do produto de sua arrecadação) em suas diversas "reedições", que inseriram diversos artigos ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) à Carta de 1988.

Note-se aqui, que os arts. 80 e 84 do ADCT (inseridos pelas Emendas números 31 e 37 respectivamente), trazem uma questionável mudança de finalidade na cobrança da CPMF, pela vinculação de seus recursos à finalidade de "combate à pobreza", não prevista no art. 149 da Constituição, como será comentado especificamente mais adiante.

De qualquer forma, veja-se que todos os dispositivos constitucionais expressam a *finalidade da contribuição*, na forma de *destinação do produto arrecadado*, *n verbis*:

“Art. 74. A União poderá instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

(...)

§3. *O produto da arrecadação da contribuição de que trata este artigo será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde (...).*”

“Art. 75. É prorrogada, por 36 meses (...).

(...)

§2. *O resultado do aumento da arrecadação, decorrente da alteração da alíquota, nos exercícios financeiros de 1999, 2000 e 2001, será destinado ao custeio da previdência social.*”

“Art. 80. *Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza:*

I – *a parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de oito centésimos por cento, aplicável de 18 de junho de 2000 a 17 de junho de 2002, na alíquota da contribuição social de que trata o art. 75 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;*
(...).”

“Art. 84. A contribuição provisória (...)

(...)

§2. *Do produto da arrecadação da contribuição social de que trata este artigo será destinada a parcela correspondente à alíquota de:*

I – *vinte centésimos por cento ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde;*

II – *dez centésimos por cento ao custeio da previdência social;*

III – *oito centésimos por cento ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (...).*”

É fácil perceber que a finalidade específica de criação e a destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais são figuras informadoras da sua regra-matriz de incidência possível. *Não pode ser construída norma alguma que implique em incidência e cobrança de contribuição especial sem que a finalidade e a destinação do produto de sua arrecadação possam ser identificados claramente*, e constem especificamente na estrutura da norma, inclusive influenciando a fixação dos elementos da hipótese e do conseqüente normativos.

Essa é uma prescrição advinda do texto constitucional, e que reveste as contribuições especiais de importantes peculiaridades, especialmente quanto ao sujeito passivo desse tributo, como será melhor explicitado quando do estudo de sua regra-matriz de incidência.

Por tal motivo, as contribuições especiais possuem estrutura distinta dos tributos ditos “tradicionais”, que não possuem a destinação do produto arrecadado como algo relevante para a configuração de sua norma de incidência, como são os impostos, tributos criados para financiar o orçamento geral do Estado suprimindo gastos em todas as suas atividades.

Já as taxas e contribuições de melhoria possuem critérios de instituição e cobrança bastante específicos, mas sua receita naturalmente também deve ser destinada às suas finalidades intrínsecas, quais sejam, remunerar os serviços estatais (taxa) ou pagar os custos da obra e compensar a valorização do imóvel de um particular beneficiado por ela (contribuição de melhoria). Portanto, encontram-se distanciados das contribuições especiais, por guardarem peculiaridades inconfundíveis.

Com as contribuições especiais, paga-se tributo não mais apenas *porque (causa)* o sujeito passivo realiza o fato imponible (obtendo renda, circulando mercadoria, etc.), mas sobretudo *para (finalidade)* financiar um órgão, fundo ou despesa existentes em razão da *atuação da União Federal* (em regra)²⁰⁸ no campo social, econômico ou no interesse de categorias profissionais ou econômicas (art. 149 da Constituição).

Assim, ao examinar as contribuições especiais, o critério tradicional de classificação dos tributos, fundamentado no exame da materialidade da hipótese de incidência, deve ser alargado, para albergar não apenas o critério “causal” (típico de impostos) – pago porque ocorreu dado fato/manifestação de riqueza -, mas também para compreender necessário o exame da existência ou não de “referibilidade” entre o *aspecto material da hipótese de incidência da norma tributária e alguma das finalidades especificamente prescritas pelo art. 149 da Constituição*.²⁰⁹

²⁰⁸ Estados, DF e Municípios também podem instituir e cobrar contribuições especiais, mas especificamente da subespécie “sociais para seguridade social”, recolhidas de seus próprios servidores públicos, para custeio, em benefício deles, de programas de assistência e previdência social. Mais recentemente, também os Municípios passaram a possuir competência para instituir a “questionável” contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A).

²⁰⁹ Deixamos de citar o art. 149-A, pela sua especificidade e estranheza ao esquema geral das contribuições especiais, tendo em vista inclusive sua recente introdução no texto constitucional pela Emenda n.º 39/2002, ainda não integralmente assimilada, inclusive pela doutrina pátria.

Nesse sentido, ressalta-se a importância de se considerar o critério “finalístico” para a classificação dos tributos – pago para financiar a atuação do Estado – por meio do qual a hipótese de incidência deverá se relacionar/referir necessariamente ao destino constitucionalmente exigido para a arrecadação do tributo.

As contribuições especiais são, portanto, tributos ontologicamente dirigidos a determinadas finalidades, exaustivamente previstas pela Constituição, a partir do art. 149 (complementado pelos arts. 195 e outros), e a eventual *desvinculação ou desvio na destinação das receitas gera inconstitucionalidade*, por afronta ao art. 149.

Nesse sentido, tem-se por inconstitucionais as desvinculações do produto da arrecadação de contribuições sociais, realizadas reiteradamente, desde 1994, com a Edição da Emenda Constitucional de Revisão n.º 1, de 1º de março de 1994, que incluiu os arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos seguintes termos, *in verbis*:

“Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o *Fundo Social de Emergência*, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

(...)

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

(...)

III – a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro (...);

IV – vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuado o previsto nos incisos I, II e III;

V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo (...);” (grifos nossos).

Veja-se que a citada Emenda Constitucional, editada para realizar o “saneamento financeiro da Fazenda Pública” e buscar a “estabilização econômica”, *desvinculou*, ou melhor, *desviou* vinte por cento de toda a receita advinda da arrecadação das contribuições especiais cobradas pela União Federal, além de *desviar* a arrecadação advinda de majorações da contribuição social sobre o lucro (CSSL) e da contribuição ao PIS, conforme incisos III e IV do citado art. 72 do ADCT.

Observe-se que os recursos “*desvinculados*” passaram, a partir da citada Emenda Constitucional, a ser destinados a diversas despesas de cunho social, mas também passaram a financiar quaisquer “*outros programas de relevante interesse econômico e social*”. Ou seja, a destinação de vinte por cento das contribuições especiais arrecadadas pela União passou a ter destinação praticamente indefinida.

A expressão utilizada pela malfadada emenda constitucional (“*outros programas de relevante interesse econômico e social*”) é imensamente aberta, dando condições à União Federal utilizar como bem lhe aprouver os recursos em questão, desde que justifique serem dirigidos ao “saneamento” de suas contas, ou à “estabilização econômica”. Lembre-se que à época, o Governo Federal esmerava-se com grandes esforços no sentido da manutenção de um plano de estabilização econômica, nominado de “Plano Real”.²¹⁰

Com a tentativa de *constitucionalização dos desvios de receita advinda das contribuições especiais*, fez-se tábula rasa do art. 149 da Constituição Federal, transformando vinte por cento do total das contribuições existentes em contribuições “não-especiais para o saneamento da Fazenda Pública Federal e estabilização econômica do Governo Federal”.

A par de ferir ontologicamente o art. 149 da Constituição, a Emenda Constitucional de Revisão n.º 1/1994 transformou todas as contribuições especiais em figuras teratológicas, onde quatro quintos (4/5) encontram-se presos a finalidades determinadas pela Constituição em seu art. 149, e outro quinto (1/5) se encontra praticamente desvinculado de finalidade específica, servindo para financiar os gastos do Estado em geral, ou seja, como autêntico imposto.

E sendo um quinto (1/5) das contribuições cobradas na forma de imposto, as contribuições especiais dirigidas ao Fundo “Social” de Emergência são inconstitucionais sob outro ângulo, pois impostos não podem ter sua receita vinculada a qualquer órgão, *fundo*, ou despesa, a teor do art. 167, IV, da Constituição, que ao que consta, não foi revogado.

²¹⁰ Plano econômico editado com base em medidas provisórias em 1994, e convalidado através da conversão na Lei n.º 9.069/1995.

Criou-se assim, uma incompatibilidade entre normas constitucionais que não poderá ser resolvida senão com a declaração de inconstitucionalidade da EC de revisão n.º 1/1994 no que diz respeito às alterações ora criticadas.

Além disso, apesar da transformação de parte das contribuições especiais em impostos federais, olvidou-se de cuidar da divisão do produto de sua arrecadação com os demais entes federados (Estados, DF e Municípios), em descompasso, portanto, com o pacto federativo. Aqui está outra inconstitucionalidade da citada emenda, a ser declarada com base no §4º do art. 60 da Constituição de 1988.

Aliás, com a devida vênia, não nos parece que o campo social tenha representado uma verdadeira “emergência” para o Governo da época. Não fosse assim, o Fundo “Social” de Emergência não seria dirigido necessariamente à “estabilização econômica”. Tal assertiva parece confirmada com a posterior mudança de nome do referido fundo, que através da Emenda Constitucional n.º 10/1996 passou a ser nominado de “Fundo de Estabilidade Fiscal”.

A inconstitucional *desvinculação de receitas* das contribuições especiais, ou o *desvio de suas finalidades* constitucionalmente consagradas ferindo o pacto federativo e direitos fundamentais dos contribuintes, através da Emenda Constitucional de Revisão n.º 1/1994, vêm se perpetuando desde então, através da edição de outras emendas constitucionais: EC n.º 10/1996²¹¹; EC n.º 17/1997; EC n.º 27/2000²¹².

Pelas razões antes expostas, pode-se afirmar que existiria fundamento inclusive para os contribuintes pleitearem a devolução do recolhimento de vinte por cento das contribuições especiais, desde que a Emenda Constitucional de

²¹¹ A contribuição social sobre o lucro e a contribuição ao PIS continuaram a ter parcela de sua arrecadação desvinculada, assim como vinte por cento de todas as contribuições especiais, a teor do inciso IV do art. 72 do ADCT, com nova redação, *in verbis*: IV – vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, já instituídos ou a serem criados, (...)."

²¹² Veja-se que aqui a desvinculação foi veiculada através de novo artigo inserido no ADCT, o de n.º 76, com a seguinte redação, *in verbis*:

"Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

(...)
§2º. Excetua-se da desvinculação de que trata o 'caput' deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, §5º, da Constituição."

Revisão n.º 1/1994 passou a vigorar, como suscitam RICARDO VALIO e JOSÉ ÂNGELO REMÉDIO JÚNIOR, *in verbis*:

“Ora, já não sabemos mais diferenciar imposto de contribuição social! Isto é um golpe figadal no cerne dos limites materiais tácitos que tolgem o poder de reforma, devendo, portanto, ser execrado pelo Poder Judiciário ciente desta tamanha aberração jurídica.

(...)

Em face do exposto, podemos afirmar que o Fundo Social de Emergência e a EC 27/2000 são inconstitucionais. A consequência de tal afronta à Lei Maior será a possibilidade do contribuinte deixar de fazer o pagamento do montante de vinte por cento das contribuições versadas à União, até que seja restabelecido o lídimo direito.

Pois bem, desde março de 1994 terá o direito de repetir, ou compensar, vinte por cento do montante das contribuições sociais pagas à União, as quais estamos nos referindo em especial ao PIS, Cofins e CSLL (...).²¹³

Retomando a posição central da presente análise, se não for para atender às finalidades específicas prescritas na Constituição, uma contribuição especial não pode ser criada. Disso resulta um controle de constitucionalidade diferenciado em relação aos demais tributos, especialmente os impostos.

É o que se denomina de “validação finalística”, razão pela qual as contribuições foram inclusive previstas em artigo à parte no texto constitucional (art. 149), identificadas pelas finalidades às quais se destinam, e que vinculam o produto de sua arrecadação ao órgão, fundo ou despesa que lhe forem determinados.

Não se olvide que os impostos também possuem finalidade, a de carrear recursos para os cofres públicos, mas isso, todos os tributos possuem, apenas com notas diferenciadas. Entretanto, a finalidade específica²¹⁴, constitucionalmente qualificada, é característica própria das contribuições especiais, distante portanto, dos impostos, cuja vinculação específica é inclusive vedada pelo art. 167, IV, da Constituição.

²¹³ O Fundo Social de Emergência, a EC 27/2000 e o Reflexo nas Contribuições Sociais da União. In Revista Tributária e de Finanças Públicas n.º 38. São Paulo: RT, p. 113/120.

²¹⁴ Roberto Ferraz prefere a expressão “pressupostos de imposição” à “finalidade” do tributo, tendo em vista a indeterminação e generalidade dessa palavra. Para referido Autor, a finalidade do tributo não serve em nada para diferenciar os regimes jurídicos de impostos, taxas e contribuições especiais e empréstimos compulsórios, até porque a “finalidade” que se pode identificar na norma tributária é o cumprimento do dever de pagar o tributo. (*Contribuições Especiais e Empréstimos Compulsórios – Natureza e Regime Jurídico*). São Paulo: Resenha Tributária, 1992, p. 117).

Observe-se que nesse aspecto finalístico reside a razão principal pela qual as contribuições especiais a serem criadas não possuem identificados expressamente pela Constituição os aspectos materiais de sua hipótese de incidência, cabendo ao legislador infraconstitucional escolher sua efetiva composição, de acordo com a *referibilidade que a hipótese possa manifestar com a finalidade para a qual foi criada uma determinada contribuição*. Mas isso não significa um “cheque em branco” ao legislador infraconstitucional, pelo contrário, como será mais adiante explicitado.

6.4. A VALIDAÇÃO FINALÍSTICA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 ATRAVÉS DA REFERIBILIDADE

6.4.1. REFERIBILIDADE NAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS DO ART. 149 DA CONSTITUIÇÃO

As contribuições são espécie própria de tributo, que por força de sua matriz de competência (art. 149 da Constituição), possuem uma estrutura diferenciada em sua norma de incidência, calcada nas finalidades que visam atingir, pois as contribuições são tributos cobrados como instrumento da atuação da União Federal (em regra)²¹⁵, financiando atividades interventivas do Estado ou de quem lhe faça as vezes.

Nas contribuições especiais em geral (art. 149), o *aspecto material da hipótese de incidência normativa estará sempre e necessariamente relacionado com uma atuação estatal*, representada pelas atividades que a União Federal (em regra) desenvolve no campo social, no domínio econômico e na organização e fiscalização das entidades de interesse de categorias profissionais e econômicas.

Valem aqui as lições do saudoso GERALDO ATALIBA, que reconheceu as contribuições especiais, juntamente com as contribuições de melhoria, como tributo diferenciado dos impostos e das taxas, embora trate as figuras instituídas com base no art. 149 da Constituição como contribuições “travestidas” da

²¹⁵ Como referido em oportunidades anteriores, o §1º do art. 149 permite aos Estados, DF e Municípios a instituição e cobrança de contribuições especiais para assistência e previdência de seus respectivos servidores públicos, assim como o art. 149-A permite (questionavelmente) que os Municípios e o DF instituam e cobrem contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.

estrutura de impostos ou de taxas, conforme sua vinculação ou não com uma atividade estatal referida ao contribuinte.

Assim, para referido autor, não existiriam “verdadeiras” contribuições especiais instituídas no Brasil.²¹⁶ Mas admite que poderiam ser criadas verdadeiras contribuições especiais, tudo a depender da forma como for construída a materialidade da hipótese de incidência, critério diferenciador das espécies tributárias.

Tomamos licença para discordar do referido Autor, e afirmar que existem efetivamente “verdadeiras” contribuições especiais. E as que não forem contribuições “verdadeiras”, devem ser expurgadas de nosso sistema normativo, visto que não se encontram amparadas na Constituição de 1988. Isso porque as contribuições podem sim ser verificadas sob o critério da materialidade da hipótese de incidência, que se mostra diferenciada em relação aos demais tributos.

As contribuições especiais constituem-se em espécie tributária própria, *sempre distinta dos impostos e das taxas, e essencialmente pelo aspecto material de sua hipótese de incidência, tudo por força de mandamento constitucional (art. 149)*. Por este dispositivo, a norma de incidência tributária instituidora de contribuição especial deverá conter, dentro do aspecto material da sua hipótese, um elemento de “referibilidade” entre: *a) um comportamento do contribuinte; e b) uma atuação estatal dirigida a uma finalidade específica, indiretamente relacionada ao contribuinte*.

Esse *interrelacionamento* (referibilidade) que existe *necessariamente* no núcleo da hipótese de incidência das contribuições especiais, entre

²¹⁶ Como afirmou referido autor, *in verbis*:

“A Constituição de 1988 vigente menciona outras contribuições (arts. 149; 195, I a III; §8º, 212, §5º, 239 e §4º, 240). São verdadeiras contribuições?

Os tributos pertencem a esta ou àquela espécie segundo a consistência da h.i. legal tributária. Tudo depende do direito constitucional positivo (v. §§77 e ss.).

Se, ao exercer sua competência, o legislador invocar essas disposições constitucionais, mas desenhar imposto ou taxa, imposto ou taxa ter-se-á, com seu regime jurídico próprio e com as alterações decorrentes das regras do art. 149, que estabelece derrogações ao regime geral tributário.

Nenhum tributo, até agora, designado contribuição, no Brasil – salvo a de melhoria – é contribuição verdadeira, no rigoroso significado do conceito, que se centra na materialidade da h.i. (v. §§ 59.4 e 60.7). Mas, se o legislador quiser – e tiver boa assessoria – poderá estruturar contribuição pura.” (*Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 182).

comportamento do contribuinte e atuação estatal indiretamente a ele relativa, determina a pedra de toque dessa espécie tributária, lhe deferindo uma nota peculiar no tocante ao controle de sua constitucionalidade.

Vê-se aqui que a classificação dos tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação estatal relativa ao contribuinte é muito útil para se compreender a diferenciação das contribuições especiais – tributos indiretamente vinculados, em relação aos impostos – tributos não vinculados; e às taxas – tributos diretamente vinculados, como já foi ressaltado no capítulo que tratou da classificação tripartida dos tributos, defendida por GERALDO ATALIBA.

Sempre a referibilidade deverá estar presente nas contribuições instituídas apenas com fulcro no art. 149 da Constituição Federal. Veja-se que o dispositivo citado não descreve as materialidades sobre as quais as contribuições podem incidir, ao contrário do que faz em relação aos impostos.

Mas isso não significa que a União Federal possa, para atender aos fins ali expostos, valer-se de qualquer comportamento da esfera do contribuinte para construir a norma de incidência de uma contribuição especial. Pelo contrário. O aspecto material da hipótese de incidência deverá, necessariamente, ter *referibilidade* com a finalidade que será atendida pelo produto arrecadado com a contribuição.²¹⁷

Dentro dessa configuração *sui generis* da hipótese de incidência das contribuições especiais, a destinação do produto da arrecadação à finalidade específica é de essencial importância, visto que pode determinar, caso não atendida, a invalidação da norma de incidência do tributo.

Por outras palavras, a norma de incidência da contribuição especial deve, impreterivelmente, conter também, de forma clara, a destinação do produto arrecado especificamente para uma das finalidades explicitamente exigidas pela

²¹⁷ Assim, a ausência de referibilidade seria inclusive uma das razões pelas quais o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou inconstitucional a cobrança da contribuição social previdenciária (para seguridade social, sobre salários) dos servidores públicos inativos (aposentados e pensionistas) da União, que havia sido instituída pela Lei n.º 9.783/1999. A contraprestação se revela distanciada por demais do benefício previdenciário, faltando-lhe a nota de referibilidade típica das contribuições. (vide o julgamento da ADIN n.º 2.010-2/DF, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil).

Constituição, em seu art. 149 (intervenção no campo social, domínio econômico e organização e fiscalização profissional e sindical), e desdobradas nos arts. 195 (financiamento da seguridade social); 212, §5º (financiamento do ensino fundamental público); 239 (financiamento do abono salarial e seguro-desemprego); 240 (financiamento das entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical).

Caso a finalidade e a destinação do produto arrecadado não sejam atendidas pela norma de instituição de uma contribuição especial, haverá flagrante inconstitucionalidade, a impedir a cobrança do tributo “travestido” de contribuição especial. Essa é a forma de validação finalística a qual estão submetidas todas as contribuições especiais.

Em resumo, a referibilidade que deve haver no aspecto material (núcleo) da hipótese de incidência das contribuições especiais é condição de validade da norma, assim como a adequada previsão da finalidade e destinação do produto arrecadado, que devem estar consentâneos com as condições do art. 149 da Constituição.

Assim sendo, verifica-se que a finalidade (pressuposto de instituição da contribuição) e a destinação do produto da arrecadação, ao contrário do que poderia se entender pela leitura do art. 4º, II, do Código Tributário Nacional, são ricos em consequências jurídicas para as contribuições especiais, servindo como condição essencial de seu regime jurídico, a validar-lhe ou não a instituição e cobrança, como será melhor trabalhado no Capítulo seguinte.

Fica claro e evidente assim, que a *referibilidade* indireta (ou vinculação indireta) do aspecto material das contribuições especiais distingue claramente seu regime jurídico, em relação ao dos impostos (cuja hipótese de incidência não pode possuir referibilidade alguma), assim como das taxas e contribuições de melhoria, assim como dos empréstimos compulsórios, todos com especificidades claramente identificáveis e inconfundíveis.

Disso resulta que as contribuições especiais possuem explícita: a finalidade para as quais são criadas; e a destinação do produto de sua arrecadação, que deve estar presa à finalidade para a qual foram criadas.

Aqui se identifica a particular peculiaridade do art. 149, matriz das contribuições especiais: o aspecto material da sua hipótese de incidência não é apontado, ao contrário do que ocorre na Constituição de 1988 com os impostos, tributos marcados pela “validação causal”, e cujo núcleo da hipótese de incidência já é determinado pela própria Constituição, em seus arts. 153, 155 e 156.

A validação causal dos impostos deriva do fato do contribuinte ter de pagar o imposto sempre *porque ocorreu determinado fato ou causa para o tributo*, e nunca *para que seja atendida determinada finalidade*, como ocorre para as contribuições especiais.

Apenas as contribuições especiais da subespécie “sociais para seguridade social”, do art. 195, encontram indicados os núcleos de suas hipóteses de incidência, base de cálculo e contribuintes no próprio texto constitucional. Por tal motivo, o elemento da *referibilidade* na configuração dos aspectos de sua norma de incidência pode ser relativizada, como será visto a seguir.

6.4.2. REFERIBILIDADE NAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS DO ART. 195 DA CONSTITUIÇÃO

Importa verificar que, no texto constitucional, apenas as contribuições especiais da subespécie “sociais para seguridade social”, do art. 195, encontram indicados os núcleos de suas hipóteses de incidência, base de cálculo e contribuintes no próprio texto constitucional. No caso das demais contribuições com matriz de competência no art. 149 da Constituição, não há indicação de materialidades, ou outros elementos que possam servir para construção da norma de incidência tributária.²¹⁸

Mas tal fato não as confunde com impostos (que também possuem as materialidades indicadas pela Constituição), inclusive porque essas contribuições continuam tendo sua matriz no art. 149 da Constituição, que as

²¹⁸ Observe-se que o §4º do art. 177, recentemente inserido na Constituição por força da EC n.º 33/2001, trata de prever a possibilidade de contribuição interventiva conter alíquotas diferenciadas, além de prever destinação específica sobre a arrecadação de contribuição relativa à importação ou comercialização de petróleo e seus derivados.

qualifica pela finalidade – atender à seguridade social, financiando o Estado nessa tarefa.

A descrição feita pelo art. 195 foi pura opção do constituinte, que elegeu tais contribuições como demais importantes para aguardarem indicação de seus elementos fundamentais de incidência posteriormente, através de lei complementar, como cabe às demais contribuições especiais.

E dentre as materialidades elencadas pelo constituinte no art. 195, verifica-se que algumas se encontram distanciadas de um critério de referibilidade em relação à atuação estatal dirigida ao contribuinte. *Isso implica em reconhecer que na letra da Constituição de 1988, a referibilidade ou vinculação do aspecto material das contribuições sociais do art. 195 em relação à atuação do Estado (União Federal, através de seu órgão gestor) não é exigida.*

Duas razões básicas explicam tal fato. Primeiro, uma opção política do constituinte, que verificou necessária uma relativização da referibilidade em algumas contribuições de seguridade social, a fim de fazê-las incidir sobre materialidades mais significativas do ponto de vista econômico. Em segundo lugar, a referibilidade foi relativizada pelo fato da seguridade em geral ser pressuposta em relação a toda a coletividade, exceção feita em relação à previdência social, dirigida aos contribuintes segurados.

Ou seja, por vontade do constituinte, tais contribuições sociais não exigem necessária referibilidade do aspecto material da hipótese de incidência (comportamento do contribuinte) com a finalidade ou atuação estatal na seguridade social (que gera benefícios previdenciários, assistência aos desamparados, e atendimento de saúde).

Frise-se que a atuação da União Federal nas atividades que garantem a seguridade social não pode se relacionar intrinsecamente com o sujeito passivo da obrigação de pagar as contribuições que financiam essas atividades. Isso porque, em relação à saúde e à assistência social, as prestações do Estado se dirigem indistintamente a toda a sociedade, como se depreende dos arts. 196 e 203.²¹⁹

²¹⁹ "Art. 196. A saúde é direito de todos (...).
(...)"

Portanto, verificando a oportunidade, uma decisão política do constituinte inseriu, dentre as materialidades descritas no art. 195, comportamentos do contribuinte não relacionados/vinculados com as atividades estatais prescritas pelo art. 149, como, v.g., obter lucro (CSSL), ou auferir receita ou faturamento (COFINS).

Conclui-se que as únicas contribuições especiais que não possuem necessária referibilidade entre o critério material da hipótese de incidência e a finalidade de sua criação são as contribuições sociais para seguridade social, previstas no art. 195, assim como a contribuição prevista no §5º do art. 212 do Texto Magno. Tais exceções estão previstas pela própria Constituição, em virtude da especial importância do amparo social financiado por tais contribuições, que precisa se resguardar contra possíveis quebras orçamentárias.

Poder-se-ia argumentar que tal fato denunciaria as contribuições sociais para seguridade social como impostos qualificados pela destinação, mas tal assertiva não é verdadeira, pois: i) o próprio art. 149 remete-se ao art. 195; ii) parte das contribuições sociais possui referibilidade (v.g. contribuição incidente sobre a folha de salários – inciso I, “a”, do art. 195); e iii) o art. 167, IV, veda a vinculação de impostos, deixando claro que os impostos não podem ser tributos vinculados a órgão, fundo ou despesa, ou seja, não pode existir contribuição válida se “travestida” de imposto.

E por último, nem se pode afirmar que o §4º do art. 195 identifique essas contribuições sociais com os impostos, pelo fato de referir-se em citado dispositivo ao art. 154, I, que trata de regras para os impostos residuais. Seria o mesmo que dizer que a obediência a uma determinada regra comum transforma duas entidades diferentes em entidades idênticas.

O art. 154, I, é apenas uma regra de segurança jurídica, aplicável a duas espécies distintas de tributos: impostos residuais e contribuições residuais. Tanto uma espécie de tributo quanto a outra obedecem a essa específica regra, mas distanciam-se flagrantemente em diversos outros aspectos, essenciais para

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social (...)."

configuração de sua natureza, quais sejam, essencialmente: a hipótese de incidência e o aspecto pessoal, como já foi ressaltado em oportunidade anterior.

6.4.3. REFERIBILIDADE NAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS RECEPCIONADAS PELO §5º DO ART. 34 DO ADCT DA CONSTITUIÇÃO

Pode-se indagar ainda com relação a referibilidade existente nas contribuições especiais que não foram previstas expressamente no texto da Constituição de 1988, pois criadas antes mesmo do surgimento desse texto constitucional, estando vigentes sob a égide de Constituições passadas. Explica-se.

À época da promulgação da Constituição de 1988, já existiam diversas contribuições especiais sendo cobradas. Como não cabia ao constituinte enumerá-las integralmente dentro do texto constitucional, inclusive por não ser essa a tradição de nossas Cartas anteriores, tais contribuições foram deixadas à previsão do §5º, do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que prescreve, *in verbis*:

“Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§5º - Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§3º e 4º.” (grifo nosso).

Ou seja, cabe em cada caso concreto verificar se determinada contribuição cobrada anteriormente à Constituição de 1988 continua vigente ou não, a depender de sua adequação (compatibilidade) com as normas estabelecidas no atual texto constitucional. E como a referibilidade é elemento informador do aspecto material da hipótese, assim como dos demais elementos da norma de incidência das contribuições, caso alguma contribuição anterior à Constituição de 1988 não a possua, será inconstitucional, por não ser recepcionada pelo art. 149, nos termos do que exige o §5º do art. 34 do ADCT.

6.5. AS CONTRIBUIÇÕES NA CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN) – INAPLICABILIDADE DOS ARTS. 4º E 5º

Muitas das críticas contra a classificação dos tributos que coloca as contribuições especiais como uma espécie própria, diferenciada dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, é sustentada na previsão do art. 4º, II, do Código Tributário Nacional.

Argumenta-se que a destinação do produto da arrecadação seria irrelevante para caracterizar natureza jurídica própria para as contribuições especiais, e muito menos para dirigir-lhe um regime jurídico diferenciado. Entretanto, como já exaustivamente demonstrado, a finalidade, assim como o destino do produto da arrecadação são notas essenciais à caracterização da natureza das contribuições especiais, por força da Constituição de 1988.

Pelo raciocínio de alguns juristas, o destino do produto da arrecadação seria irrelevante como critério de identificação da natureza do tributo. LUCIANO AMARO explicitou que tal dispositivo do art. 4º do CTN foi feito com a preocupação principal de evitar abusos realizados pelo legislador ordinário, ao utilizar a destinação do tributo como fundamento para instituir e cobrar falsas taxas, que na verdade eram impostos qualificados por uma finalidade em específico, e que permitiriam ao ente que os instituísse, invadir a competência dos demais entes federados.²²⁰

GERALDO ATALIBA, apesar de defender a aplicabilidade do art. 4º do CTN, admite que podem existir em tese conceitos do CTN não consentâneos com a Constituição de 1988, e dispara: “Muitos conceitos do CTN são errados, e, pois, inconstitucionais. Não obrigam. Não são norma. O legislador não tem autoridade para ampliar ou restringir os conceitos constitucionais.”²²¹ Nesse sentido, é preciso reconhecer a inaplicabilidade do art. 4º, II, do CTN às contribuições especiais.²²²

²²⁰ *Conceito e Classificação dos Tributos*. In Revista de Direito Tributário n.º 55. São Paulo: RT, p. 273.

²²¹ *Op. cit.*, p. 125.

²²² Nesse sentido, veja-se: ROLIM, João Dácio. *A Natureza Jurídica da Contribuição ao PIS perante a CF/88 e Alterações da sua Base de Cálculo e Destinação*. In PIS – Aspectos Jurídicos

Quanto especificamente à classificação dos tributos em espécies, vê-se que o Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/1966) declinou uma classificação, em seu art. 5º, pela qual, *in verbis*: “Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Ou seja, não caberia espaço às contribuições especiais, nem aos empréstimos compulsórios, apesar destes últimos estarem previstos mais adiante, no art. 15 do *Codex*.²²³

Em relação às contribuições especiais, o CTN não fez menção alguma em sua redação original, datada de 25 de outubro de 1966. Mas logo depois, para corrigir o esquecimento foi editado o Decreto-lei n.º 27, de 14 de novembro de 1966, fruto da percepção de que o art. 5º do CTN era insuficiente para definir as espécies tributárias albergadas pelo próprio *Codex*. Por meio dessa alteração legislativa, tratou-se de asseverar a existência de diversas contribuições especiais, inserindo o art. 217 no CTN²²⁴, conforme já tratado no Capítulo “5.4.9” do presente trabalho.

Ora, pela atual Constituição, as contribuições especiais constam no art. 149 como tributos qualificados pelas finalidades a que visam atingir, e cujo produto da arrecadação será destinado a tais finalidades. Assim, finalidade e destinação do produto arrecadado são elementos essenciais para a configuração das contribuições especiais, a lhe conformar a própria norma de incidência, como antes já ressaltado.

Em resumo, não se vê aplicação do art. 4º, II, do CTN, assim como do art. 5º do CTN para classificar as contribuições especiais como espécie de imposto ou de taxa. Isso porque, conforme já antes fundamentado, as

Relevantes (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996, p. 134; e BOTELHO, Werther. *Da Tributação e sua Destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 60.

²²³ Em relação aos empréstimos compulsórios, o CTN os previu expressamente em seu art. 15, portanto, dentro das disposições especiais do Capítulo que tratava das “limitações da competência tributária”, mas distante do art. 5º, que tratou de elencar os tributos. Luciano Amaro verificou tal fato, comentando que talvez, pela dificuldade de classificação dentro de alguma das espécies antes elencadas pelo *Codex* no art. 5º, optou-se por deixar a figura *sui generis* em uma espécie de “limbo”, a aguardar a solução das querelas doutrinárias que envolviam sua identificação com tributo e como espécie tributária própria, *in verbis*: “Talvez esse local tenha sido escolhido pelo CTN para não tomar partido na polêmica sobre a natureza jurídica específica do instituto.” (*Conceito e Classificação dos Tributos*. In *Revista de Direito Tributário* n.º 55. São Paulo: RT, p. 272).

²²⁴ No mesmo sentido, veja-se Luciano Amaro (*Op. cit.*, p. 276).

contribuições especiais constituem espécie tributária própria no art. 149 da Constituição de 1988, a cuja redação o CTN deve se conformar, conforme prescreve a norma constitucional de recepção insculpida no §5º, do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta Magna de 1988.

6.6. AS CONTRIBUIÇÕES NA CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF)

O Supremo Tribunal Federal (STF) já teve oportunidade de refletir sobre a classificação dos tributos, por ocasião de diversos julgamentos, onde a natureza jurídica específica do tributo mostrou-se essencial para caracterizar-lhe o regime aplicável.

O Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO declinou uma respeitada classificação dos tributos, no julgamento do RE n.º 138.284/CE²²⁵, pela qual ficou assentada a idéia de que as contribuições especiais possuem lugar próprio em uma classificação quadripartida dos tributos, e portanto, estão distanciadas das taxas e dos impostos, como analisado no Capítulo "6.2.3" do presente trabalho, que tratou da classificação quadripartida dos tributos.

²²⁵ "As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: *a) os impostos* (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); *b) as taxas* (CF, art. 145, II); *c) as contribuições*, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, II); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, §4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, §5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: *d) os empréstimos compulsórios* (CF, art. 148)." (STF, T. Pleno, RE n.º 138.284-CE, Rel. Min. Carlos Mário Velloso, j. em 01.07.1992).

PARTE III – REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

7. REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS - ASPECTOS DIFERENCIADOS DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

7.1 A VALIDAÇÃO FINALÍSTICA DAS CONTRIBUIÇÕES E O DESVIO NORMATIVO DE FINALIDADE

Antes de adentrar com maior detalhamento nesse polêmico capítulo, é importante retomar a leitura da Constituição, especialmente do trecho que traz a matriz constitucional de competência para instituição de contribuições especiais: o art. 149, em seu *caput*. Tal leitura mostrará que o desvio de finalidade instituído na norma de incidência de determinada contribuição possui o condão de invalidar a cobrança da mesma, senão vejamos.

O art. 149 da Constituição Federal é claro no sentido de identificar a finalidade das contribuições especiais como elemento essencial à configuração de seu regime jurídico. Assim, as expressões constantes no *caput* do art. 149 efetivamente determinam à União Federal (em regra): “instituir contribuições (...) como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”.

As áreas a que se refere o artigo estão nominadas em seguida: “social, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas”. Qual é a extensão de cada área, ou seja, o que significam propriamente, a própria Constituição Federal cuida de definir, com as linhas gerais.

Para isso servem o art. 212, §5º, e os arts. 194 a 204 (para as contribuições sociais, inclusive para a seguridade social); arts. 8º, I, IV, V e parágrafo único; art. 22, XVI e parágrafo único; art. 240, e art. 62 do ADCT (para as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas); art. 170, 172, 173, 174, 176, e 177 a 181 (para as contribuições de intervenção no domínio econômico).²²⁶

²²⁶ Não nos referimos às contribuições para custeio de serviços de iluminação pública, constantes no art. 149-A, pois, a par de suas especificidades, prejudicam inclusive a compreensão da lógica constitucional acerca das contribuições especiais, uma das razões pelas quais sua previsão no corpo da Constituição de 1988, através da Emenda Constitucional n.º 39/2002 está sendo

Verifica-se que o art. 149 da Constituição qualifica as contribuições especiais pela finalidade a que devem atingir, ou seja, referidos tributos são criados para servirem como instrumento, através de financiamento, de determinadas atividades estatais²²⁷. Assim, de forma reflexa, as contribuições especiais são qualificadas pela destinação que o produto de sua arrecadação terá.

Em resumo, a finalidade, assim como a efetiva destinação do produto arrecadado, fazem parte do próprio regime jurídico dessa figura tributária, por força do que prescreve a Constituição de 1988. Especialmente no presente subcapítulo, estudar-se-á a finalidade enquanto componente do regime jurídico das contribuições, a fim de mostrar que serve como critério de validação da própria exação.

Ou seja, desobedecida a destinação legal para a qual deve ser instituída determinada contribuição, a norma jurídica de incidência estará fulminada pela inconstitucionalidade, por clara afronta ao art. 149 da Constituição de 1988.

Como já verificado, a finalidade serve como elemento informador do aspecto material da hipótese de incidência das contribuições, influenciando também decisivamente a configuração do aspecto pessoal, assim como dos demais aspectos componentes da norma de incidência do tributo (aspectos espacial, temporal, e quantitativo).

Para a norma jurídica de incidência de determinada contribuição ser validamente instituída, é preciso que a finalidade de criação da contribuição seja perfeitamente delimitada, em conformidade com as prescrições constitucionais, fundamentalmente, com o conteúdo primário do art. 149 da Carta Magna.

Portanto, a finalidade para a qual é instituída determinada contribuição é critério de validação de sua norma de incidência. Mas é importante ressaltar que não é somente a existência de vinculação do produto da arrecadação situação

severamente criticada. Para maiores detalhes, veja-se o Capítulo "10.4.", no quadro geral das contribuições especiais.

²²⁷ Atividades estatais ou atividades dirigidas por entes privados com finalidades públicas, no caso das contribuições parafiscais (criadas pelo ente público, mas recolhidas e geridas por entes diversos, geralmente privados mas sempre com funções públicas).

suficiente para a caracterização de uma contribuição especial. Isso não é suficiente, pois em determinadas situações, a simples vinculação do produto da arrecadação pode ter sido criada pelo legislador para vincular (inconstitucionalmente, por afronta ao art. 167, IV, da Constituição) um tributo com natureza de imposto (identificado assim pela configuração de sua hipótese de incidência).

Verifica-se que para determinada contribuição ser validamente instituída, a União Federal (em regra) deverá executar aquelas tarefas dirigidas ao campo social, à intervenção no domínio econômico e ao interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Assim sendo, conclui-se que a validação das contribuições especiais é condicional também, como é nos impostos e nas taxas, pois a sua instituição deve atender a dois pressupostos de imposição expressamente previstos na Constituição Federal: i) vinculação legal do produto da arrecadação (tendo em vista as finalidades para as quais as contribuições são criadas); ii) deve compreender fatos descritos como de domínio interventivo da União Federal (em regra).²²⁸

Ainda no que tange à lei tributária, ROBERTO FERRAZ esclarece que cabe à norma instituidora da contribuição identificar *como se configuram os fatos previstos no art. 149 ou 195* (extraímos daqui o recém criado art. 149-A pela sua especificidade).²²⁹ Identificando tais fatos, declara-os como condição para instituição e cobrança de determinada contribuição especial.

Além disso, há um outro pressuposto de imposição das contribuições especiais, consistente na efetiva destinação do produto arrecadado às finalidades insertas na lei de incidência, como será melhor explicitado mais adiante.

²²⁸ Ou atividades dos Estados, DF e dos Municípios, na forma do parágrafo primeiro do art. 149, assim como do novo 149-A, introduzido pela Emenda Constitucional n.º 39/2002.

²²⁹ "Quanto às contribuições, a condição imposta pela Constituição tem forma um pouco distinta. A existência do "interesse de categorias profissionais", por exemplo, é reconhecida pelo próprio texto fundamental, e não precisa de norma para identificá-la como pré-existente à norma instituidora. Porém, o que sejam, ou, quais sejam as categorias profissionais ou econômicas, é algo a ser declarado pela lei que venha a instituir a contribuição, que estará afirmando sua existência fática, anterior à instituição da contribuição." (*Contribuições Especiais e Empréstimos Compulsórios – Natureza e Regime Jurídico*). São Paulo: Resenha Tributária, 1992, p. 124).

Voltando à análise da norma de incidência da contribuição, verifica-se que não pode haver contribuição sem que a finalidade para a qual foi criada seja atendida pela lei, ou seja, *a lei de incidência da contribuição deverá: a) instrumentalizar a União Federal para a tarefa interventiva, ou b) explicitar quais são as tarefas que está executando, e que permitem a instituição de contribuição especial para seu financiamento.*

Ou seja, basta lembrar que toda contribuição especial é criada para servir “como instrumento de sua atuação” nas áreas apontadas no art. 149. *A atuação da União Federal ou quem lhe faça as vezes sempre servirá, portanto, como uma espécie de pressuposto para a instituição válida de uma contribuição especial.*

Se essa atuação não existir (seja por qual motivo for), ou se a atuação desviar-se da real finalidade para a qual deve ser instituída determinada contribuição (ou seja, existe a atuação da União naquela área, mas a contribuição servirá para outro fim), a norma de incidência do tributo será inválida, por faltar-lhe pressuposto essencial de validade, *o finalístico-normativo.*

Cabe lembrar que, sob qualquer ângulo e em qualquer momento, o aspecto material da contribuição especial também será sempre condição de validade do tributo, a exigir presença de referibilidade entre a materialidade da hipótese de incidência (comportamento do contribuinte) e a finalidade da instituição da contribuição especial.

Essa referibilidade será determinante para caracterizar uma determinada vinculação como própria de uma contribuição especial. Não havendo referibilidade, não será válida a contribuição instituída por lhe faltar requisito essencial à adequada formatação do aspecto material da hipótese de incidência, que por sua vez também será analisado sob o ponto de vista de seu relacionamento com o aspecto pessoal, no conseqüente da norma.

Tais pressupostos de validade da norma de incidência tributária (finalidade como pressuposto, e a referibilidade entre o aspecto material, pessoal e a finalidade da cobrança) das contribuições especiais não afastam nem retiram a importância da análise dos demais aspectos da hipótese de incidência ou de

seu conseqüente (mandamento), quais sejam: espacial (condição de espaço), temporal (condição de tempo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota adequados ao tributo).

O importante é ressaltar que *as contribuições especiais possuem um critério de validação diferenciado em relação aos demais tributos*, especialmente os impostos (tributos não vinculados): não havendo finalidade, ou havendo desvio da mesma no bojo da norma de incidência de determinada contribuição, restará a mesma inválida, por flagrante atentado ao prescrito no art. 149 da Constituição Federal.

Diversos autores reconhecem a relevância da finalidade como critério de validação da norma de incidência das contribuições especiais.

LUCIANO AMARO afirma que o desvio de finalidade normativo afronta o perfil constitucional do tributo, contaminando de invalidade a exação, embora não concorde que um grau maior de desvio, ou seja, não apenas o desvio normativo, mas também o desvio efetivo do produto arrecadado possa contaminar a cobrança. São as palavras do referido jurista, *in verbis*:

“Nem se diga, para ‘provar’ a irrelevância da destinação, que o desvio dos recursos arrecadados não contamina a relação jurídica tributária. Isso é verdade, mas não prova o que se pretende. Com efeito, há que distinguir duas situações: ou o desvio de finalidade está na aplicação dos recursos arrecadados, ou se radica na própria criação do tributo. Na primeira hipótese, p. ex., uma contribuição para a seguridade social é validamente instituída e arrecadada pelo órgão previdenciário, o posterior desvio dos recursos para outras finalidades é ilícito das autoridades administrativas que não invalida o tributo. Mas, na segunda hipótese, se o tributo é instituído sem aquela finalidade, a afronta ao perfil constitucional da exação sem dúvida a contamina. É neste sentido que afirmamos a relevância da destinação para caracterizar a espécie tributária.”²³⁰

Ainda o mesmo autor critica a prescrição do art. 4º, II, do CTN, uma vez que não serve para as contribuições especiais, vez que não compreende que o Direito Tributário é interrelacionado com os demais ramos do Direito, especialmente no caso, o Financeiro.²³¹

²³⁰ *Op. cit.*, p. 286.

²³¹ “Com efeito, o banimento do critério da destinação, com suposto fundamento no art. 4º, II, do CTN, parece partir da equivocada premissa (não expressamente assumida) da autonomia do direito tributário, como se o tributo, como fenômeno jurídico, se contivesse todo (e se esgotasse) na relação obrigacional tributária.
(...)”

A destinação do produto da arrecadação das contribuições é dado que integra o próprio regime jurídico específico da espécie, como também reconhece EUGÊNIO DOIN VIEIRA.²³² Ou seja, é um dado jurídico, e que alberga consequências tributárias porque especifica a natureza jurídica própria do tributo, *servindo como critério de validação de sua instituição e cobrança*.

ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a par de se filiar à corrente que defende a classificação tripartida das espécies tributárias (em impostos, taxas e contribuições de melhoria), reconhece que a destinação das contribuições especiais acaba integrando a própria regra-matriz desse tributo, *in verbis*:

"Noutro dizer, a *regra-matriz constitucional* destas contribuições agrega, de modo indissociável, a idéia de *destinação*. Queremos com tal assertiva sublinhar que, por imperativo da Lei Maior, os ingressos advindos da arrecadação destes tributos devem necessariamente ser destinados à viabilização ou ao custeio de uma determinada atividade de competência federal.

Pouco importa se tal atividade é desempenhada pela própria União ou por terceiro, *delegatário*. Sempre a destinação estará agregada *inhaeret et ad ossa* à estrutura da *contribuição* que irá custeá-la."²³³ (grifos do original).

HUGO DE BRITO MACHADO explicita ser a destinação das contribuições especiais um elemento essencial, não considerado pelo art. 4º, II, do CTN por uma razão muito fácil de ser explicada. O CTN, em sua redação original, não previa entre as espécies de tributo as contribuições especiais, que foram previstas através de um trabalho protético, realizado no art. 217 do *Codex*, pouco mais de um mês após sua promulgação.²³⁴

Se a destinação integra o regime jurídico da exação fiscal, não se pode circunscrever a análise de sua natureza jurídica ao iter que se inicia com a ocorrência do fato previsto na lei e termina com o pagamento do tributo (ou com outra causa extintiva da obrigação), até porque isso levaria o direito tributário a ensimesmar-se a tal ponto que negaria sua própria condição de ramo do direito, que supõe a integração sistemática ao ordenamento jurídico total." (pg. 285).

²³² Sobre a importância da destinação do produto arrecadado para a própria validade da cobrança, em relação às contribuições sociais, veja-se o comentário de Eugênio Doin Vieira, *in verbis*: "A destinação dos recursos e a gestão do produto da arrecadação das contribuições à seguridade social são elementos essenciais, no desenho constitucional vigente da Instituição de seguridade, para a legitimação de sua constitucionalidade." (*Contribuições*. In Revista de Direito Tributário n.º 60. São Paulo: RT, p. 35).

²³³ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 522.

²³⁴ *Apresentação*. In As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. São Paulo: co-edição Dialética e ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003, p. 22.

JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, comentando acerca da importância da destinação para a validade das contribuições, afirma que o desvio normatizado torna a contribuição ilegítima desde a sua instituição, *in verbis*:

*“Então a finalidade é relevante, sim, para a análise da constitucionalidade do tributo. E se o desvio de finalidade pode ensejar a nulidade do imposto (porque a afetação deste é constitucionalmente proibida), deve-se entender, pela mesma razão, que o desvio de finalidade das contribuições e dos empréstimos compulsórios, cuja afetação é determinada pela Constituição, torna-os ilegítimos desde a sua instituição. Isto se pode explicar também pela natureza justificadora que a destinação específica (finalidade) exerce sobre os fatos geradores desses tributos.”*²³⁵

O próprio Supremo Tribunal Federal (STF) possui diversos julgados em que considera a destinação do produto arrecadado um elemento essencial para verificar a legitimidade da exação.

Quando do julgamento pela natureza não tributária das contribuições ao FGTS da Lei n.º 8.036/1990 no RE n.º 100.249-SP, o Tribunal manifestou-se no sentido de que, não sendo de destinação pública, ou seja, não sendo a arrecadação de tais contribuições destinada ao orçamento público, estaria fora de cogitação caracterizar tais figuras como tributo.²³⁶

O STF reconheceu em relação às taxas – tributo vinculado como são também as contribuições especiais²³⁷, que, quando a Constituição determina que a natureza de determinado tributo é vinculada à finalidade que deverá atender, a predestinação do produto de sua arrecadação pode invalidar a cobrança. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) n.º 1.378, acerca da destinação da “taxa judiciária”, o STF assim decidiu, *in verbis*:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade. Custas judiciais e emolumentos extrajudiciais. natureza tributária (taxa). Destinação parcial dos recursos oriundos da arrecadação desses valores a instituições privadas. Inadmissibilidade. Vinculação desses mesmos recursos ao custeio de atividades diversas daquelas cujo exercício justificou a instituição das espécies

²³⁵ *Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – Capacidade Contributiva e Outros Questionamentos. In Contribuições Sociais – Problemas Jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF). Coord. de Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 1999, p. 164.*

²³⁶ STF, T. Pleno, RE n.º 100.249-SP, Rel. Min. Oscar Correa, DJ. em 01.07.1988.

²³⁷ Sabe-se que as contribuições possuem o aspecto material de sua hipótese de incidência vinculado indiretamente a uma atividade estatal referida ao contribuinte. De qualquer forma, há vinculação, à semelhança do que existe para a taxa em grau mais avançado.

tributárias em referência. descaracterização da função constitucional da taxa. (...)” (STF, T. Pleno, ADIN n.º 1.378, DJ. em 30.05.1997).

A destinação dos recursos arrecadados também foi essencial para o julgamento acerca do adicional de alíquota de ICMS, em 1%, aplicado com destinação específica de financiar programas habitacionais. Ora, o Supremo reconheceu no julgamento do RE n.º 183.906-6/SP, que a destinação específica de um imposto feria o art. 167, IV, da Constituição, invalidando a cobrança do mesmo.

Então, nada mais lógico perceber que a destinação pode invalidar um imposto, da mesma forma que pode invalidar uma contribuição. Naquele, pela efetiva vinculação; nessa, pelo efetivo desvio normativo do produto arrecadado.²³⁸

7.2 A VALIDAÇÃO FINALÍSTICA DAS CONTRIBUIÇÕES E O DEVIDO PROCESSO LEGISLATIVO

WAGNER BALERA trabalha a idéia de devido processo legal, garantia insculpida no inciso LIV, do art. 5º, da Constituição Federal, para concluir pela necessidade de um especial procedimento de quantificação orçamentário concomitante com a criação da lei de incidência de uma contribuição especial.

Explica o referido Autor, que tal exigência, a par de estar implícita na Constituição, deriva claramente do regime de vinculação que existe entre as contribuições especiais e a despesa para a qual deverá ser destinado o produto de sua arrecadação.

Assim sendo, pelo liame existente entre receita (contribuição) e finalidade para a qual está destinada (pressuposto de cobrança), o processo de feitura da norma instituidora de contribuição especial deverá vir acompanhado de estudo orçamentário, onde seja quantificado o montante de recursos a ser exigido dos contribuintes.

²³⁸ STF, T. Pleno, RE n.º 183.906-6/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ. em 29.09.1997. No mesmo sentido, veja-se o RE n.º 97.718-SP, julgado em 24.03.1983.

Somente assim poderá se dar a efetiva verificação do devido processo legal para a exigência das contribuições especiais, tributo intimamente ligado à despesa que fundamentou sua instituição. Nada mais justo.

Nesse sentido, a própria Constituição cuida de determinar a devida quantificação, ou ao menos ligar o orçamento de despesas ao orçamento das receitas necessárias para o atendimento das finalidades das contribuições especiais “sociais”.

Assim é para as contribuições de melhoria, que embora não se confundam com as contribuições especiais, possuem semelhante formatação. Também existe certo liame entre receita e despesas na quantificação da cobrança das contribuições de seguridade social (especialmente previdência social), tendo em vista que são inclusivas determinadas através de cálculos atuariais.

No caso das contribuições de melhoria, como explica WAGNER BALERA, *in verbis*:

“O limite do tributo é fixado pelo montante do incremento no valor do imóvel beneficiado com a proximidade da obra realizada pelo poder tributante. (...) No que concerne às contribuições sociais, a devida estimativa da receita decorre não apenas da exigência da elaboração prévia do Plano de Custeio, como, ainda, do comando que tenho denominado ‘regra da contra-partida’²³⁹

A regra da contra-partida a que alude referido Autor diz respeito ao §5º do art. 195, que assim prescreve, *in verbis*: “Art. 195. (...) §5º. Nenhum benefício ou serviço da Seguridade Social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.”

Também nessa mesma linha de pensamento, mas por outras palavras, RICARDO CONCEIÇÃO SOUZA assevera o relacionamento entre gastos de seguridade social e a receita necessária para a sua cobertura, *in verbis*:

²³⁹ *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro* (coord. Hugo de Brito Machado). São Paulo: Co-edição Dialética e ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003, p. 592.

"Pensamos que a análise da legitimidade para instituir novas contribuições de seguridade social passa previamente pela demonstração de déficit orçamentário, sob pena de violação aos §§4º e 5º do art. 195 da Constituição da República."²⁴⁰

Assim sendo, o próprio texto constitucional já deixa implícito que as demais contribuições, sendo todas elas fundadas na idéia de instrumentalizar a União Federal (em regra) na execução das atividades citadas pelo art. 149, devem ter sua cobrança precedida pela devida quantificação orçamentária dos custos da atuação da União.

Somente assim estará sendo atendido o devido processo legal inserto no art. 5º, LIV assim como no art. 149 da Constituição, no sentido de não permitir que o contribuinte seja onerado com carga tributária superior à necessária para a realização das despesas que fundamentam a instituição das contribuições especiais. Da mesma forma, não estará sendo utilizada contribuição especial para reforçar injustificadamente o orçamento governamental. Nada mais lógico, em um Estado Social Democrático de Direito.

Disso resulta que o processo legislativo de criação de uma contribuição especial que não for precedido de estudo orçamentário público, que defina as quantias necessárias para o devido financiamento da atividade interventiva da União Federal, poderá resultar na invalidade da cobrança, por afronta ao devido processo legal, que possui desdobramento especial para a cobrança de um tributo finalístico.

7.3 A VALIDAÇÃO FINALÍSTICA DAS CONTRIBUIÇÕES E O DESVIO EFETIVO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO

Antes de mais nada, *é preciso diferenciar o desvio normativo de finalidade da contribuição especial, do desvio efetivo do produto arrecadado pela sua cobrança*. Como se pode perceber, são dois momentos distintos: a) um, no plano da feitura da norma jurídica, onde estará ausente a finalidade ou será inserida finalidade desvirtuada da exigida pela Constituição; b) outro, referente ao desvio do destino que o dinheiro arrecadado poderá ter.

²⁴⁰ *Regime Jurídico das Contribuições*. São Paulo,: Dialética, 2002, p. 68.

Além da verificação da destinação legal, é o momento de subirmos mais um degrau de análise, para ver se a destinação efetiva, ou o destino do produto da arrecadação pode influenciar, e até que ponto, a própria cobrança do tributo, que representa momento logicamente anterior ao da arrecadação.

Diversos autores refutam a idéia de poder considerar-se inválida a cobrança de uma contribuição especial em virtude da tredestinação do produto arrecadado. Fundamentam-se na separação epistemológica que existe entre Direito Tributário e Direito Financeiro, para justificar que não é possível considerar um dado financeiro, posterior à própria incidência do tributo, para invalidar sua cobrança.

Alguns ainda se apegam na previsão do art. 4º, II, do CTN, justificando que a destinação do produto arrecadado é dado extrajurídico ou financeiro.

LUCIANO AMARO, por exemplo, não acredita que o desvio da arrecadação possa gerar inconstitucionalidade que possa ser arguída pelo contribuinte para combater a cobrança de contribuição especial. Citado autor defende apenas a validação com base no desvio normativo de finalidade, pois na sua visão, o desvio efetivo do produto arrecadado não traz relevância ao campo tributário.²⁴¹

Calcando sua análise sob o ponto de vista da estrutura da norma tributária, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO afirma que o desvio do produto arrecadado não permite ao contribuinte contestar a cobrança da contribuição especial ou obter repetição de indébito.²⁴²

Dando relevância à efetiva destinação legal na norma de incidência da contribuição, mas também não concordando que o desvio da destinação efetiva possa dar azo à contestação de seu recolhimento pelo contribuinte, RICARDO CONCEIÇÃO SOUZA assim se manifesta, *in verbis*:

“(...) saber se o dinheiro arrecadado, de fato, está sendo enviado para o seu destino, já não é mais uma questão que diga respeito à relação jurídica de cunho

²⁴¹ *Op. cit.*, p. 288.

²⁴² *Contribuições no Sistema Tributário* (coord. Hugo de Brito Machado). São Paulo: Co-edição Dialética e ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003, p. 364.

tributário, porquanto esta se extingue com o pagamento ou com a homologação deste, nos termos do art. 156, I ou VII, do Código Tributário Nacional.

A questão do desvio é matéria relacionada com a responsabilidade do Governante, nos termos do art. 85, VI, da Constituição da República.²⁴³

Observe-se, porém, que as contribuições especiais são tributos ontologicamente relacionados à cobertura de despesas específicas, que justificam a criação e a cobrança do tributo. Sem gasto não há necessidade de instituir-se contribuições especiais. *Surge então a destinação efetiva do produto arrecadado como pressuposto fático da exigibilidade do tributo classificado como contribuição especial.*

Do receio que o dinheiro arrecadado pelas contribuições pudesse passar a fazer parte da receita ordinária da União Federal, em flagrante desrespeito às normas constitucionais, passou-se a investigar mais de perto a destinação do produto arrecadado.

O exame atento da norma insculpida no art. 149 da Constituição, fez com que alguns estudiosos do Direito Tributário deixassem o preconceito de imiscuir-se em questões financeiras, e passassem a verificar a possibilidade de que o desvio na destinação dos recursos arrecadados pelas contribuições especiais poderia implicar no questionamento da própria cobrança da contribuição, uma vez que a mesma só encontra seu fundamento na destinação para uma finalidade específica.

Inclusive existem diversas contribuições especiais com orçamento próprio ou já cobradas através de parafiscalidade, pois o constituinte e legisladores se preocuparam com eventuais desvios. Tal característica é tão marcante para as contribuições de seguridade social, que alguns autores passaram a sustentar que existe parafiscalidade necessária para sua instituição, ou seja, não poderia figurar no pólo ativo da relação tributária outro ente que não o responsável pela gestão dos recursos arrecadados.²⁴⁴

²⁴³ *Regime Jurídico das Contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 58.

²⁴⁴ É preciso lembrar que atualmente se vivencia uma tendência inversa, ou seja, a legislação ordinária está tendenciando a cada vez mais dirigir ao Tesouro Nacional os recursos arrecadados com contribuições especiais, notadamente as de seguridade social. Como reflexo disso, veja-se a Medida Provisória n.º 2170-36, de 28 de agosto de 2001.

Entre as contribuições para seguridade nas quais se defendeu a parafiscalidade necessária, veja-se o que ocorreu, *v.g.*, quanto à cobrança da contribuição social sobre o lucro (CSSL), que é recolhida pela União Federal, mas possui destinação ao INSS, órgão gestor dos recursos. Tal fato havia causado grandes discussões, mas o STF acabou por resolver a questão entendendo não haver problema algum na arrecadação do tributo pela União, pois ela não se utilizaria (desviaria) a receita arrecadada com a CSSL, apenas servindo como mero ente arrecadador.

A idéia de uma “parafiscalidade necessária” para garantir que o produto da arrecadação da CSSL não fosse desviado de seu destino constitucional, portanto, não foi albergada pelo STF, como constou no julgamento acerca da constitucionalidade da CSSL (RE n.º 138.284-CE).²⁴⁵

O questionamento acerca da possibilidade de desvio do dinheiro arrecadado pelas contribuições veio à tona em diversos episódios, nos quais o comportamento do Governo Federal denunciou possíveis desvios na utilização dos recursos das contribuições, especialmente as dirigidas para a seguridade social.

Assim ocorreu mais recentemente com a edição da Medida Provisória n.º 22/2002, pela qual, a “perda de arrecadação” provocada pela correção da tabela de isenção do imposto de renda (IR) para pessoas físicas, imposto cuja receita não é vinculada, seria “corrigida” ou “compensada” com o aumento da contribuição social sobre o lucro (CSSL), cuja receita é destinada (por força da Constituição) à seguridade social.

Em outros casos, o desvio do produto arrecadado passou a ser explícito, a partir de mudanças constitucionais pelas quais parte da arrecadação das contribuições especiais passou a ser desvinculada (desviada) de seus orçamentos originários, como esclarecido no Capítulo “6.3.5”.²⁴⁶

²⁴⁵ “IV – Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º).” (STF, T. Pleno, RE n.º 138.284-CE, Rel. Min. Carlos Mário Velloso, DJ. em 28.08.1992).

²⁴⁶ Como antes esclarecido, a partir da Emenda Constitucional de Revisão n.º 1/1994, foi instuído fundo para sanear as despesas financeiras da União e garantir a estabilidade econômica necessária a implementação e manutenção do Plano Econômico nominado “Plano Real”. Tal fundo, nominado inicialmente como “Fundo Social de Emergência”, institucionalizou o desvio de 20% da arrecadação das contribuições especiais, que passaram a ser utilizadas nas necessidades do

Tal inconstitucionalidade “constitucionalizada” ganhou a alcunha de “DRU” – desvinculação de receitas da União, e sendo introduzida através de diversas emendas constitucionais, *auxilia na destruição da lógica do sistema constitucional tributário brasileiro, pelo qual as contribuições são tributos vinculados, com todas as conseqüências inerentes, dentre elas, a destinação efetiva do produto de sua arrecadação aos fins que justificam sua cobrança.*

Alguns autores estão enfrentando essa questão, e defendem que o desvio efetivo do produto da arrecadação de determinada contribuição dá ao contribuinte o direito a contestar a cobrança da contribuição cujo produto foi desviado ou está sendo desviado de sua finalidade.

Nesse sentido, veja-se o que afirma MISABEL ABREU MACHADO DERZI quanto a possibilidade do contribuinte contestar a cobrança de contribuição especial cujo produto da arrecadação seja utilizado para outra despesa, que não aquela sobre a qual fundou-se sua instituição, *in verbis*:

“O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a conseqüente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada, a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar.”²⁴⁷

ROBERTO FERRAZ explica que a desconsideração da importância da destinação vai contra o próprio desenvolvimento histórico do Direito Tributário na busca pelo tributo justo. Afirmando que a simples adequação da hipótese de incidência à norma constitucional não basta sem a consideração quanto ao destino da arrecadação do tributo, assim se manifesta referido autor, destacando a importância da destinação efetiva para validação do tributo, *in verbis*:

fundo, que por demais abertas, denunciaram que os recursos não estariam sendo gastos em tarefas sociais. Para maiores explicações, veja-se o capítulo referido.

²⁴⁷ Comentários de atualização à obra de Aliomar Baleeiro. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 1034.

“Só isso não basta! A simples adequação formal da norma é um requisito de validade em função da chamada segurança jurídica, e é um importante avanço que vem *somar* com os requisitos apontados pelos históricos Tomás de Aquino e Henry Thoreau nas passagens antes apontadas.

Faltando a destinação do produto da arrecadação de acordo com a promoção do bem comum (cognoscível, histórica, política e filosoficamente), inválida é a norma que institui o tributo, não importando sua perfeita adequação (apenas formal) à norma de incidência.”²⁴⁸

ROQUE ANTONIO CARRAZZA, apesar de adotar a classificação tripartida dos tributos, reconhece a importância da efetiva destinação do produto da arrecadação das contribuições especiais, tendo em mente que a finalidade é nota diferencial desse tributo. *Havendo desvio na destinação, referido autor afirma a possibilidade de o sujeito passivo se insurgir contra a cobrança, in verbis:*

“Por aí estamos percebendo que a *finalidade* é o caminho mais seguro para a identificação do regime jurídico das contribuições.

Isto equivale a dizer que eventual desvio desta destinação acarretará a injuridicidade da própria cobrança.

(...)

Assim, se o contribuinte puder demonstrar que a *contribuição* a seu cargo não teve o produto de sua arrecadação aplicado *naquela finalidade* apontada na lei que a instituiu, ele tem o direito de subtrair-se ao seu pagamento ou, quando for o caso, de repetir o que pagou, observados, aí, apenas, os prazos prescricionais. Em suma, é a destinação do produto da arrecadação que preserva a natureza constitucional das *contribuições*. Esta determinação existe para proteger o contribuinte de arbitrariedades, como, por exemplo, do desvio do produto arrecadado ou da ausência, *in concreto*, do motivo que ensejou a criação desta figura exacional.”²⁴⁹ (grifo do original).

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS também se mostra favorável à tese, embora sem explicitar maiores considerações sobre seus fundamentos.²⁵⁰

MARCO AURÉLIO GRECO adota a mesma linha de pensamento aqui exposta, reconhecendo que além da previsão legal da destinação dever estar consentânea com a Constituição, também a destinação efetiva deverá ocorrer,

²⁴⁸ *Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência – em Busca do Tributo Justo. In Direito Tributário* (coord. Luís Eduardo Schoueri). São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 218.

²⁴⁹ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19^a ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 525.

²⁵⁰ *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro* (coord. Hugo de Brito Machado). São Paulo: Co-edição Dialética e ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003, p. 353.

caso contrário, poderá ser argüido pelo contribuinte tal desvio, como fato a ensejar a contestação da cobrança.²⁵¹

A doutrina apresentada, como verificado, não parece concluir de forma clara qual a justificativa legal ou constitucional que permitiria ao contribuinte contestar a cobrança de determinada contribuição maculada pelo desvio efetivo da sua arrecadação. Mas é preciso identificar um critério lógico para tal desiderato. Caso contrário, o direito do contribuinte, apesar de presente, não poderá ser realizado, vez que é preciso provocar a jurisdição, através de apelo fundamentado ao Poder Judiciário.

No apelo do contribuinte, através de ação visando evitar a cobrança de determinado tributo, ou buscando repetir o que pagou “pretensamente” de forma indevida, o que alegar como fundamento?

Em primeiro lugar, veja-se que o desvio efetivo do produto da arrecadação é causa de ilegitimidade da cobrança fiscal, mas não exerce influência sobre a legitimidade da competência para instituir a contribuição. Isso porque o desvio da arrecadação é momento logicamente posterior à construção da norma de incidência tributária, que se dá através do exercício da competência pela entidade tributante.

Então, conclui-se, não se pode alegar falta de competência da entidade para instituir a contribuição cujo produto está sendo desviado. *O que ocorre com o desvio, em verdade, é a falta de um pressuposto fático, exigível pela Constituição em seu art. 149, para que uma contribuição especial possa ser validamente cobrada, o que impede a aplicação de sua regra-matriz de incidência.*

É preciso, portanto, que o contribuinte demonstre através de conjunto probatório, que apesar da norma de incidência da contribuição ser validamente

²⁵¹ “Em suma, o destino do produto da arrecadação das contribuições é elemento essencial à sua constitucionalidade. Não apenas a previsão abstrata, mas a sua aplicação efetiva. O juízo, sobre o grau de inadequação da destinação do produto da arrecadação para o efeito de considerar ocorrida a violação constitucional, pode comportar mais de uma avaliação, mas entendendo fundamental reconhecer que o vício na destinação gera inconstitucionalidade argüível pelo sujeito passivo, pois o que estará sendo cobrado não será mais uma verdadeira contribuição.” (*Contribuições (uma figura 'sui generis')*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 241).

formada (contendo inclusive a finalidade e demais elementos de referibilidade), a sua aplicação fica prejudicada, porque falta pressuposto de fato para tal.

Ou seja, se o contribuinte não estiver pagando ainda, deixará de pagar; se já houver pago a contribuição cujo produto tenha sido desviado da finalidade para a qual foi criada, terá direito a repetir o indébito, provando que os recolhimentos se deram na época em que houve o desvio alegado.

A destinação efetiva do produto arrecadado com as contribuições especiais assume portanto o *status* de condição ou pressuposto para a aplicação da norma de incidência tributária. Sem a devida aplicação dos recursos que fundamentaram a sua instituição, a contribuição pode até ter sido criada através de norma válida, mas não poderá ser cobrada. A norma de cobrança lhe será inaplicável.

Cabe aqui melhor ressaltar o aspecto condicional que a destinação assume para as contribuições. Como visto anteriormente, as contribuições especiais possuem a efetiva destinação como pressuposto de imposição. *Pressuposto de imposição tributária é sinônimo de condição, sim, mas essa condição é a relativa à finalidade do tributo (contribuição especial), e não condição relativa à hipótese de incidência diretamente considerada (imposto ou taxa).*

Pressupostos fáticos para permitir a instituição e cobrança o tributo não são exclusividade das contribuições especiais do art. 149 da Constituição Federal de 1988. *Existem também pressupostos fáticos para a instituição e cobrança dos empréstimos compulsórios²⁵² e impostos extraordinários²⁵³, e a destinação efetiva exerce para as contribuições o mesmo papel.²⁵⁴*

²⁵² “Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, ‘b’.
Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.”

²⁵³ “Art. 154. A União poderá instituir: (...); II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

²⁵⁴ Semelhante raciocínio também desenvolve Misabel Abreu Machado Derzi, para quem a própria competência para instituição do tributo é atingida, *in verbis*: “A destinação passou a fundar o exercício da competência da União. Sem afetar o tributo às despesas expressamente previstas na

Assim sendo, não ocorrido o pressuposto fático da destinação efetiva (destinação ausente ou desviada em relação ao prescrito pela norma de incidência), não será válida a cobrança da contribuição especial respectiva.

Inexistente a destinação efetiva do produto arrecadado, que condiciona a instituição de contribuição, inexistente também será a possibilidade de exercício da capacidade ativa pela União Federal ou quem lhe faça as vezes. Ou seja, não poderá haver cobrança da contribuição cujo produto seja desviado, embora exista competência para instituir-se alguma contribuição especial.

Veja-se que ao contrário dos impostos, não é um evento somente que é pressuposto da instituição do tributo, mas também uma finalidade/destinação, que estará relacionada inclusive com o critério material da sua hipótese de incidência.

Isso tudo serve para demonstrar que a destinação do produto da arrecadação não é mera recomendação do constituinte, mas pelo contrário, obrigação da entidade que arrecada e gere o tributo. Caso não obedecida a destinação, será permitida ao contribuinte a contestação da cobrança, através dos meios legais pertinentes.

Constituição, falece competência à União para criar contribuições. Igualmente, sem a configuração das despesas mencionadas no art. 148, a saber, calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, investimento público (...) não tem poder a União para criar empréstimos compulsórios. Assim, a destinação assume relevância não só tributária como constitucional e legitimadora do exercício da competência federal." (Comentários de atualização da obra de Aliomar Baleeiro. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 69).

8. REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS – OS ASPECTOS DE SUA NORMA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A seguir, serão estudados os aspectos que compõem a estrutura da norma jurídica de incidência das contribuições especiais, como gênero. Assim, primeiro serão estudados os aspectos do antecedente ou hipótese da norma (aspectos material, temporal e pessoal); para em seguida abordar os aspectos do conseqüente ou mandamento (aspectos pessoal e quantitativo).

Por didatismo, optou-se por dividir o estudo de cada aspecto em duas partes: a) formulação genérica; b) regras constitucionais expressas. Tal opção deu-se em virtude do texto constitucional prever regras expressas e específicas para a conformação dos aspectos normativos de algumas contribuições especiais, enquanto outras contribuições seguem uma formulação genérica.

Com a distinção, possibilita-se que o leitor possa compreender quais contribuições possuem seus aspectos expressamente indicados pela Constituição, e quais contribuições deverão seguir a regra geral, também indicada pelo Texto Constitucional, especificamente no art. 149.

8.1. ASPECTO MATERIAL NAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

a) Formulação genérica

Toda norma de incidência tributária contém em sua hipótese normativa um comportamento do contribuinte, que ocorrido no mundo dos fatos, ensejará o mandamento “pague tributo ao Estado ou quem lhe faça as vezes”.

Este comportamento do contribuinte, como o conceito de um fato, agrega logicamente circunstâncias de tempo e de lugar. A essas circunstâncias de tempo e de lugar nominam-se: aspecto temporal e aspecto espacial, respectivamente. Desses elementos componentes da hipótese de incidência, cabe agora discorrer sobre o aspecto material.

Aprofundando a análise quanto ao aspecto material da hipótese de incidência, vejam-se novamente as lições de GERALDO ATALIBA, que apesar

de se filiar à classificação tripartida dos tributos (identificando impostos, taxas e contribuições - incluindo contribuições especiais e de melhoria), reconhece que as contribuições especiais podem adquirir aspecto material diferenciado em relação aos demais tributos.

GERALDO ATALIBA assim expõe a relevância do aspecto material para a determinação das espécies de tributo, *in verbis*:

“O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.

(...)

É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (que a h.i. define) pertence. Contém ainda os dados para fixação da subespécie em que ele se insere.

As classificações jurídicas dos tributos encontram critério e fundamento na configuração do aspecto material da hipótese de incidência.”²⁵⁵

Citado autor diferencia claramente a hipótese de incidência das contribuições especiais e de melhoria, em relação à hipótese componente dos impostos e das taxas. Como já ressaltado, a diferenciação que GERALDO ATALIBA realiza entre as espécies identificadas se dá pelo exame do aspecto material da hipótese de incidência²⁵⁶, no qual o grau de vinculação com uma atividade estatal será o ponto diferencial entre as espécies de tributo: i) grau zero: impostos; ii) grau médio: “contribuições”; iii) grau máximo: taxas.

Mas, apesar dos fundamentos sobre os quais o raciocínio de GERALDO ATALIBA se desenvolve indicarem que as contribuições especiais são indubitavelmente uma espécie tributária diferenciada, por apresentarem, em face de suas finalidades constitucionalmente qualificadas, *aspectos material e pessoal da hipótese de incidência claramente diversos em relação aos aspectos respectivos dos impostos e taxas*, suas conclusões acabaram enveredando por caminho diverso.

Isso porque, temendo macular o critério jurídico da materialidade da hipótese de incidência para classificar os tributos em vinculados e não

²⁵⁵ *Idem, ibidem*, p. 106-107.

²⁵⁶ *Op. cit.*, p. 107.

vinculados, o referido Autor se apegou, com a devida vênia, exageradamente, na prescrição do inciso II, do art. 4º do CTN²⁵⁷, para efeito de expurgar qualquer consideração quanto ao destino do produto da arrecadação na classificação dos tributos.

Assim, em virtude de não identificar contribuições “verdadeiramente” qualificadas pelo aspecto material da hipótese de incidência (que seriam “verdadeiras contribuições”), acabou GERALDO ATALIBA por fixar que as contribuições especiais existentes no sistema jurídico brasileiro são diferenciadas apenas quanto ao destino de sua arrecadação, o que não lhes daria natureza de espécie tributária própria, a teor do prescrito pelo art. 4º, II, do CTN.

Ou seja, nesse raciocínio, não haveria critério jurídico ou científico para considerar as contribuições especiais como figura distinta dos impostos e das taxas, pois a depender da materialidade da hipótese de incidência escolhida pelo legislador, as contribuições poderiam ser ora impostos, ora taxas. Porém, parece-nos que tais afirmações praticamente desconsideraram os fundamentos da divisão dos tributos em vinculados e não vinculados.

Isso porque, o *aspecto material da hipótese de incidência possível para as contribuições em geral (inclusive as especiais do art. 149 da Constituição), são indiretamente referidas a uma atuação (finalidade) estatal*,²⁵⁸ diferenciando-se, realmente, em relação às hipóteses de incidência cabíveis aos impostos e às taxas.

²⁵⁷ “Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: (...); II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

²⁵⁸ Assim conclui sobre as contribuições especiais:

“A Constituição de 1988 vigente menciona outras contribuições (arts. 149; 195, I a III; §8º, 212, §5º, 239 e §4º, 240). São verdadeiras contribuições?

Se ao exercer sua competência, o legislador invocar essas disposições constitucionais, mas desenhar imposto ou taxa, imposto ou taxa ter-se-á, com seu regime próprio e com as alterações decorrentes das regras do art. 149, que estabelece derrogações ao regime geral tributário.

Nenhum tributo, até agora, designado contribuição, no Brasil – salvo a de melhoria – é contribuição verdadeira, no rigoroso significado do conceito, que se centra na materialidade da h.i. (v. §§ 59.4 e 60.7). Mas, se o legislador quiser – e tiver boa assessoria – poderá estruturar contribuição pura.

(...)

Mesmo entre os autores que são pela autonomia das contribuições diante das demais espécies tributárias, os argumentos usados para sustentar essa posição são, em geral, não jurídicos. Embora todos os verdadeiros juristas (que são poucos) proclamem que o que define os tributos é sua h.i., não se vê na literatura qual é a h.i. genérica das contribuições.” (*Idem, ibidem*, pp. 182-183).

É preciso, portanto, verificar que as contribuições especiais do art. 149 da Constituição são, efetivamente, qualificadas por uma configuração *sui generis* de sua hipótese de incidência, a conformar seu aspecto material. Essa diferenciação é calcada fundamentalmente na finalidade das contribuições.

Tal fato é derivação do mandamento constitucional que reza a instituição de contribuições especiais pela União, “como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”. A finalidade das contribuições especiais está, portanto, a lhe qualificar a espécie, pois influencia decisivamente na conformação de sua hipótese de incidência possível, como será visto com mais detalhamento adiante.

Há de se observar, porém, que em determinadas contribuições especiais, notadamente aquelas discriminadas no art. 195 da Constituição, a vinculação entre o aspecto material da hipótese de incidência e a finalidade que deve ser atendida pela arrecadação da contribuição não existe necessariamente.

Tal fato, relativo a referibilidade ausente nas contribuições do art. 195, já foi objeto de análise no Capítulo “6.4.2”. De qualquer forma, relembra-se o mesmo, para demonstrar que a exceção confirma a regra.

A fim de concluir-se por uma formulação genérica acerca do aspecto material da hipótese de incidência das contribuições especiais, cabe agora colher a posição de alguns autores que trabalharam sobre o tema. GERALDO ATALIBA identifica o que seria a hipótese de incidência das contribuições, na fórmula seguinte, *in verbis*:

“a h.i. das contribuições é uma atuação estatal indireta e mediatamente referida ao obrigado (e referida mediante um elemento ou circunstância intermediária), quer dizer: ou (1) é uma consequência ou efeito da ação estatal que toca o obrigado, estabelecendo o nexo que o vincula a ela (ação estatal), ou (2) uma decorrência da situação, *status*, ou atividade do obrigado (sujeito passivo da contribuição) que exige ou provoca a ação estatal que estabelece o nexo entre esta (ação) e aquele (o obrigado).

É o que, no plano da ciência das finanças se designa como benefício ou detrimento especial caracterizando as contribuições: o sujeito é chamado a pagar em razão de (1) benefício *especial* que recebe em consequência de uma ação estatal, ou em função de um (2) detrimento que causa ao interesse público,

exigente da ação estatal que o anule, neutralize, corrija ou conserte.” (grifo nosso).²⁵⁹

SUSY GOMES HOFFMANN adota a mesma linha de raciocínio, esclarecendo a existência de duas conformações possíveis para o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições especiais: i) o comportamento do contribuinte consistirá em obter uma vantagem ou benefício da atuação estatal; ii) ou consistirá em causar uma atividade estatal, gerando despesa. Nas palavras da Autora:

“Então, diante do exposto e se o critério material, como vimos, é sempre dado por um verbo e seu complemento, temos dois *critérios materiais* possíveis para as contribuições:

- a) obter vantagem em razão da atividade estatal realizada com vistas às finalidades constitucionalmente previstas;
- b) causar uma atividade estatal que será realizada com vistas às finalidades constitucionalmente previstas e ocasionará determinados resultados.”²⁶⁰ (grifo do original).

AIRES BARRETO também conclui pela caracterização dúplice do aspecto material da hipótese de incidência da contribuição especial, identificando um fato lícito do contribuinte, relacionado ou vinculado a uma atuação estatal que será: i) provocante do fato (benefício, vantagem); ii) provocada por este fato do contribuinte (despesa estatal).²⁶¹

Portanto, a composição do aspecto material da hipótese de incidência das contribuições especiais deve conjugar dois fatores: a) um comportamento do contribuinte; b) uma atuação estatal. Tal conformação representa uma hibridez dentro do aspecto material da hipótese das contribuições, como esclarece RICARDO CONCEIÇÃO SOUZA.²⁶²

E tal hibridez pode se apresentar de duas formas: i) a atuação estatal é provocada pelo comportamento do contribuinte (geração de despesa a ser custeada); ii) a atuação estatal provoca algum fato na esfera do contribuinte (benefício, vantagem ao contribuinte).

²⁵⁹ *Op. cit.*, p. 183-184.

²⁶⁰ *As Contribuições no Sistema Constitucional*. Campinas: Copola, 1996, p. 136.

²⁶¹ *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. 2ª ed., São Paulo: Max Limonad, p. 100.

²⁶² *Regime Jurídico das Contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 49.

WERTHER BOTELHO defende uma posição bastante diferenciada no tocante à caracterização da norma de incidência das contribuições especiais e sua diferenciação em relação aos demais tributos.

Para referido Autor, nas contribuições especiais, seu elemento diferenciador não estaria na hipótese de incidência (aspecto material) da norma tributária. O critério diferenciador das contribuições especiais em relação aos impostos, taxas e contribuições de melhoria estaria no mandamento da norma de incidência.

Nessa teorização, não haveria como diferenciar as contribuições em relação aos demais tributos com base em sua hipótese de incidência, tendo em vista que seriam idênticas as dos impostos, pois ambos descrevem um fato ou situação do contribuinte. Veja-se a posição do referido Autor:

“Assim, nos tributos finalísticos, a identificação da espécie tributária deverá mesclar a análise tanto da HIPÓTESE quanto do MANDAMENTO. No caso das taxas e contribuições de melhoria, em razão de o gasto público condicionar o surgimento do fato gerador, sua inferência se dará pela análise da HIPÓTESE, devendo esta ser descritiva de uma atuação estatal. Quanto às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios, em razão de a HIPÓTESE descrever um fato ou situação do contribuinte, tal qual nos impostos, será pelo destino da arrecadação explicitado no MANDAMENTO que identificaremos sua natureza específica. Havendo explicitação de destinação específica, teremos uma contribuição ou um empréstimo compulsório. Por último, quanto aos impostos, a destinação do produto de sua arrecadação é afeta ao gasto genérico, sendo especificada, a posteriori, dentro do orçamento.”²⁶³

Com a devida vênia, não podemos concordar com tal opinião, tendo em vista que conforme fundamentado acima, a hipótese de incidência, mais propriamente seu aspecto material, sendo o núcleo da norma tributária, relativo ao surgimento da relação jurídica, *é sim o critério adequado para fundamentar a distinção das contribuições especiais em relação aos demais tributos.*

Já o “mandamento” (conseqüente) da norma não condiz com a incidência propriamente dita, mas com o modo de adimplemento da obrigação tributária, não podendo servir como critério útil para a distinção entre as espécies tributárias, especialmente porque não será útil para verificar o surgimento ou não

²⁶³ *As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 74.

da obrigação tributária, e apenas para determinar para quem pagar e quanto pagar.

Assim sendo, considerar como critério diferenciador dos tributos - notadamente das contribuições em relação aos demais tributos - o “mandamento” da norma (que determina o pagamento com destinação específica), *traria dificuldades inclusive para o controle de constitucionalidade das contribuições especiais.*

Isso porque o mandamento da norma de incidência diz respeito ao regramento do modo de adimplir a obrigação tributária, e não ao surgimento da obrigação. O controle de constitucionalidade das contribuições especiais implica em analisar a hipótese de incidência de determinada exação, a fim de verificar se ela se adequa às finalidades prescritas pelo art. 149 da Carta de 1988, e não se o seu mandamento determina o pagamento para fazer frente a despesas específicas.

Assim, entende-se que a análise do aspecto material da hipótese de incidência, conformada com os demais aspectos da norma, é condição necessária e suficiente para que se possa evitar a incidência e/ou cobrança de determinada “contribuição especial” criada em descompasso com a finalidade ou com a destinação do produto de sua arrecadação, constitucionalmente qualificados.

Portanto, com a devida vênia, não se mostra adequado o exame da finalidade da contribuição enquanto contida no mandamento da norma de incidência, pois estando no conseqüente da norma, *não poderá influenciar no exame da incidência do tributo, que é ponto fundamental no controle de constitucionalidade das contribuições*, como ressaltado anteriormente.

Resumindo, o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições especiais apresenta: um comportamento do contribuinte referido/relacionado/vinculado, através de uma circunstância intermediária, com uma atuação estatal - da União Federal (em regra) – provocante ou provocada pelo fato do contribuinte.

Quanto à atuação estatal, é dirigida a uma das finalidades prescritas pelo art. 149 da Constituição Federal: atuação no campo social (especialmente seguridade social), intervenção no domínio econômico e interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Quanto ao fato (lícito) do contribuinte, ele pode ser a causa da intervenção estatal (gerando despesa) ou pode resultar da intervenção estatal (que gera benefício ou vantagem ao contribuinte).

É importante esclarecer que no caso das contribuições para a seguridade social, os contribuintes são escolhidos de acordo com o princípio da solidariedade, tendo em vista que todos são chamados a contribuir para o custeio da seguridade social (*caput* do art. 195 da Constituição).

b) Regras constitucionais expressas

Em regra, pelo art. 149 da Constituição, não são indicados os aspectos materiais sobre os quais as contribuições poderão incidir.²⁶⁴ Mas em outros dispositivos da Carta de 1988, há regras expressas sobre a indicação de materialidades que podem ser colhidas pela norma de incidência de determinadas contribuições especiais. Abaixo, formula-se um quadro geral.

Para as contribuições especiais da subespécie “sociais para seguridade social”, vejam-se as indicações de materialidades no art. 195, I, “a”, “b” e “c”; também no inciso III, e em seu parágrafo 8º. Ainda há indicação da materialidade colhida pela CPMF, no *caput* do art. 74, 75 e 84 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Para as contribuições especiais da subespécie “de intervenção no domínio econômico”, há indicação expressa de materialidades no inciso II, do § 2º do art. 149; assim como no §4º do art. 177 da Constituição.

²⁶⁴ No caso da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, recentemente introduzida na Constituição pela Emenda n.º 39/2002 (art. 149-A), também não é indicada sua materialidade.

E no caso de contribuições especiais da subespécie “de interesse de categorias profissionais ou econômicas”, há indicação expressa de materialidades para as contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, no art. 240.

8.2. ASPECTO ESPACIAL NAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

a) Formulação genérica

O aspecto espacial da hipótese de incidência da norma instituidora de contribuições especiais representa a indicação de circunstâncias de lugar onde pode ocorrer o fato impositivo do tributo, e possui relacionamento estreito com o ente competente para instituir a contribuição. Assim sendo, também expressa o âmbito de normatividade espacial da lei, ou seja, o âmbito territorial de sua vigência.

Assim, quando for a União Federal o ente competente para instituir determinada contribuição, o aspecto espacial poderá ser qualquer lugar dentro do território nacional. Quando for contribuição de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (vide §1º do art. 149 da Constituição), o aspecto espacial da contribuição deverá ser o território do Estado, do Distrito Federal ou do Município que a instituir.²⁶⁵

As exceções a tais regras deverão vir expressamente estabelecidas pela legislação de cada ente competente, que poderá excluir da incidência das contribuições determinadas áreas do território nacional, como, *v.g.*, a zona franca de Manaus.

Mas há outro grau de análise do aspecto espacial da norma de incidência de uma contribuição especial. É o que condiz com o local específico

²⁶⁵ E no caso da contribuição para custear o serviço de iluminação pública (art. 149-A), o aspecto espacial dirá respeito aos limites do território do respectivo Município. Tal contribuição passou a ser prevista pela Constituição recentemente, por força da Emenda Constitucional n.º 39/2002. Em face das suas especificidades, e de sua questionável constitucionalidade, como já esclarecido, optou-se por evitar análises sobre sua configuração nos capítulos que tratam da teoria geral sobre as contribuições especiais.

de realização do fato imponible da obrigação tributária. Tal local deverá ser relacionado com o aspecto material da contribuição, e dependerá de definição por parte do legislador ordinário. A Constituição Federal apenas lhe dá a nota de relacionamento com o aspecto material, não contendo norma sobre sua configuração específica.

b) Regras constitucionais expressas

A matriz constitucional de competência para instituição de contribuições especiais, contida no art. 149 da Carta de 1988, não traz expresso o aspecto espacial da sua norma de incidência enquanto gênero. Mas depreende-se que a vigência da contribuição criada pela União Federal compreenderá todo território nacional, assim como a contribuição criada pelo Estado, Distrito Federal ou Município (§1º do art. 149) terá como limitação o território do respectivo ente tributante.²⁶⁶

Quanto à determinação específica do âmbito espacial da norma de incidência, também não há nenhuma norma expressa na Constituição, cabendo ao legislador ordinário, com prudência e em conformidade com a materialidade da incidência, determinar-lhe o aspecto espacial específico a ser considerado em cada contribuição a ser criada.

8.3. ASPECTO TEMPORAL NAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

a) Formulação genérica

O aspecto temporal condiz com as circunstâncias de tempo, ou seja, em que momento temporal pode ser realizado o fato imponible do tributo. No caso das contribuições, o aspecto temporal será determinado também de acordo com o aspecto material da hipótese de incidência, não havendo como predeterminá-lo abstratamente.

b) Regras constitucionais expressas

²⁶⁶ Em relação à contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A), o aspecto espacial da sua norma de incidência deverá se restringir ao território municipal ou distrital.

Também aqui a matriz das contribuições especiais contida no art. 149, não indica expressamente circunstâncias de tempo para a realização do fato imponible, cabendo a definição ao legislador ordinário, conforme o aspecto material respectivo.

8.4. ASPECTO PESSOAL NAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

a) Formulação genérica

Como visto, a vinculação do aspecto material à atividade estatal determinará diferenciações no aspecto pessoal da hipótese de incidência (sujeito passivo e ativo da relação tributária), mas não influencia decisivamente na escolha dos aspectos espacial (ligado à competência para instituição da norma de incidência tributária) e temporal (ligado à eleição, pelo legislador, do momento em que se reputará ocorrido o fato imponible, desde que sempre posterior à subsunção do fato à hipótese legal – incidência da norma).

Assim sendo, apesar de serem relacionados com a materialidade da hipótese de incidência da contribuição, os critérios espacial e temporal (indicativos do lugar e do tempo em que ocorre o fato imponible do tributo), não se diferenciam fundamentalmente entre as “contribuições” especiais e de melhoria, os impostos e as taxas.

Entretanto, existe inequívoco relacionamento entre os aspectos material e pessoal da hipótese, e que poderão, influenciando-se mutuamente, diferenciar as espécies de tributo. Nessa toada, esclarece o saudoso GERALDO ATALIBA:

Tão íntima é a conexão entre o aspecto material e pessoal – os dois mais importantes – da h.i., que não se pode cuidar de um com abstração de outro.

(...)

*Conforme a lei dê ênfase maior ou menor a um ou outro aspecto – sem jamais poder excluir um ou outro – altera-se substancialmente a própria natureza da h.i.*²⁶⁷ (grifo nosso).

Essa ligação entre os aspectos material e pessoal se mostra como derivação do critério da vinculação do aspecto material da hipótese de incidência do tributo a uma atividade estatal. *Essa vinculação, que se apresenta em*

²⁶⁷ *Idem, ibidem*, p. 107.

diferentes graus nos tributos, acaba por determinar que as contribuições especiais e de melhoria (tributos indiretamente vinculados) possuem um aspecto material diverso do aspecto material dos impostos (tributos não vinculados) e das taxas (tributos diretamente vinculados).

Explica-se. Nas “contribuições” (notadamente nas “especiais”), a lei dá maior ênfase ao aspecto pessoal do que ao material da hipótese de incidência, até porque, o art. 149 da Constituição, ao tratar das contribuições especiais, sequer nomina quais podem ser os aspectos materiais que poderão compor a hipótese de incidência desse tributo.

Deixa claro assim, que deverá existir *referibilidade* necessária da finalidade da contribuição: i) com a atuação do sujeito ativo (União ou entidade que lhe faça as vezes) - aspecto pessoal; ii) com o comportamento do sujeito passivo – aspecto pessoal; iii) com o aspecto material da hipótese de incidência.

Essa *referibilidade* entre as finalidades especiais destacadas pelo art. 149 da Constituição e os aspectos material e pessoal nas contribuições especiais deriva da letra da Constituição, e da íntima ligação entre eles, pela qual, um elemento diferencial do aspecto material das “contribuições” transmite-se também para seu aspecto pessoal.

Assim, as finalidades para as quais estão afetadas as contribuições especiais acabam por influenciar na configuração do aspecto material, assim como influenciam também o aspecto pessoal dessa espécie de tributo. Tal fato se dá em decorrência da matriz constitucional das contribuições especiais, que as qualifica pela finalidade (*caput* do art. 149 da Constituição de 1988). Tanto é assim, que GERALDO ATALIBA admite as “contribuições” (especiais e de melhoria) como tributos *indiretamente vinculados* a uma atividade estatal.

E que atividade estatal é essa, a *vincular indiretamente* a instituição de contribuições especiais? A resposta encontra-se no art. 149 da Constituição, podendo ser: i) atividade da União Federal na área social (especialmente educação e seguridade social); ii) atividade da União Federal de intervenção no domínio econômico; iii) atividade da União Federal no interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Em relação ao sujeito ativo, ou seja, quem pode cobrar determinada contribuição, a referibilidade também exercerá influência, uma vez que nos tributos vinculados, quem exerce a atuação estatal (direta ou indireta) composta na hipótese de incidência do tributo, será de regra o legítimo sujeito ativo.

Como as contribuições especiais possuem no aspecto material da hipótese de incidência um comportamento do contribuinte, provocador (ensejador) da atividade estatal ou provocado pela atividade estatal, nas contribuições especiais deverá compor o pólo ativo da relação tributária a entidade pública ou privada com fins públicos que estiver relacionada com essa atividade (finalidade da contribuição).

Em regra será a União Federal, conforme está no *caput* do art. 149 da Constituição, mas em diversos outros casos são outras entidades. No parágrafo primeiro do mesmo artigo, serão os Estados, Distrito Federal e Municípios, cobrando a contribuição social para custeio de sistemas de assistência e previdência dos servidores públicos respectivos, ou em outros casos, será a entidade pública ou mesmo privada que realizar a atividade estatal que está indiretamente vinculada ao contribuinte.

Lembre-se que a finalidade da contribuição especial deverá ser uma daquelas expostas pelo *caput* do art. 149 da Constituição Federal, ou pelo seu parágrafo primeiro,²⁶⁸ ou seja, intervir no campo social (especialmente na seguridade social), no domínio econômico, ou atuar no interesse de categorias profissionais ou econômicas. *Quem realizar atividades ligadas a tais fins, deverá como regra ser indicado como sujeito ativo da relação tributária de exigência da contribuição especial.*

Essa peculiaridade das contribuições, ou seja, o fato de o aspecto material estar relacionado com uma atividade pública que nem sempre é prestada por entes estatais (União, Estados, DF e Municípios), torna relativamente comum a parafiscalidade nas contribuições especiais.

²⁶⁸ Mais recentemente, a atuação estatal em questão poderá ser representada pelo serviço de iluminação pública, caso se considere a contribuição para iluminação pública prevista pelo questionável art. 149-A, introduzido pela Emenda n.º 39/2002. Em face da novidade e estranheza que tal dispositivo causa ao regime lógico da Constituição em sua redação original, optou-se por não inserir a nova contribuição na análise ora em comento.

Lembrando, a parafiscalidade configura-se quando a cobrança, fiscalização e/ou gerência do tributo são realizados por pessoa diversa daquela que criou o tributo, em face da delegação da capacidade tributária ativa.²⁶⁹

Assim sendo, a pessoa que realizar as atividades dirigidas à finalidade da contribuição especial, atividades estas provocadas pelo comportamento do contribuinte, ou que tiveram como resultado um benefício ou outra intervenção na esfera do contribuinte, *serão de regra as pessoas indicadas pela norma tributária como as competentes para a cobrança e a arrecadação da contribuição especial.*

Essa indicação da pessoa que está ligada ao fim indicado pela Constituição é decorrência lógica do mandamento que coloca a destinação do produto arrecadado como elemento essencial para a perfeita configuração de uma contribuição especial.

A fim de evitar que a instituição de uma contribuição especial servisse para a utilização dos recursos arrecadados em outros fins, distintos dos que justificaram a criação de determinada contribuição, é que se deve colocar como sujeito ativo da contribuição a entidade onde os recursos serão utilizados.

A relevância da sujeição ativa é tamanha para a destinação adequada das contribuições especiais, que alguns autores defendem que a cobrança de tal espécie tributária implica em uma parafiscalidade necessária, ou seja, não poderia a União Federal criar e ao mesmo tempo realizar a cobrança de uma contribuição para seguridade social.

Para esses autores, as contribuições de seguridade social devem ser necessariamente arrecadadas por órgão específico, com orçamento distinto do reservado à União Federal, especialmente para impedir desvios. Assim, o

²⁶⁹ Capacidade tributária ativa não se confunde com competência tributária. A competência tributária consiste na aptidão para criação da norma tributária de incidência, descrevendo por lei os aspectos que lhe compõe, e que acontecidos no mundo fenomênico, resultarão no surgimento da relação jurídica tributária. É determinada pela Constituição Federal à União, Estados, DF e Municípios apenas, e não pode ser delegada. Já a capacidade tributária ativa diz respeito somente à cobrança e arrecadação do recolhimento do tributo, e pode ser delegada a pessoas jurídicas de direito privado, e nada impede que até mesmo em hipótese a pessoas físicas às quais sejam delegadas determinadas finalidades públicas. (vide art. 7º, *caput*, e §3º, do CTN).

dinheiro arrecadado é imediatamente dirigido ao órgão próprio para administrá-lo, distinto da União Federal.²⁷⁰

Infelizmente, tal tese não vingou perante o Supremo Tribunal Federal (STF), conforme já decidido no RE n.º 138.284-8/CE, em que se reconheceu, v.g., a possibilidade da contribuição social sobre o lucro ser cobrada pela União Federal, apesar de ser dirigida para o orçamento da seguridade social administrado pelo INSS, in verbis:

“Constitucional. Tributário. Contribuições Sociais. Contribuições Incidentes sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas. Lei n.º 7.689, de 15.12.88.

(...)

IV – Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º).”

(STF, T. Pleno, RE n.º 138.284-8/CE, Rel. Min. Carlos Mário Velloso, DJ. em 28.08.1992).

Em relação ao sujeito passivo das contribuições especiais, será aquele que se beneficiar da atividade estatal ou provocar especial despesa, que exija a intervenção estatal para seu financiamento. *O sujeito passivo estará ligado, portanto, à atividade estatal que é desenvolvida como fundamento da contribuição especial. Ele sofre a intervenção, ou é beneficiado por ela.* Não é possível inserir alguém que esteja alheio a essas situações, como também alerta SUSY GOMES HOFFMANN.²⁷¹

Portanto, geralmente uma contribuição especial estará ligada a um determinado grupo de pessoas que sofrem ou provocam a ação estatal. *Mas a Constituição Federal de 1988 excepciona esta regra em relação às contribuições sociais para seguridade social, previstas precipuamente no art. 195 do Texto Magno.*

É que para tais contribuições vigora o princípio da solidariedade, ou seja, todos são responsáveis por financiar as ações de seguridade social, na forma do

²⁷⁰ Nesse sentido, veja-se a posição firme de Misabel Abreu Machado Derzi, *Contribuições Sociais*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. In *Caderno de Pesquisas Tributárias – Contribuições Sociais*, vol. 17. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992, p. 140-141.

²⁷¹ “O legislador não pode colocar como sujeito passivo da contribuição alguém completamente alheio à vantagem obtida ou ao fato que originou a atividade estatal que lhe surtiu um efeito, uma vez que a referibilidade entre quem paga a contribuição e a situação intermediária é nota característica dessa espécie tributária.” (*Op. cit.*, p. 142).

que prescreve o *caput* do art. 195, *in verbis*: “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta (...).”

Mas em relação às demais contribuições – art. 149 da Constituição - o princípio acima exposto vigora plenamente. Assim, só poderá ser sujeito passivo (contribuinte) de uma contribuição de intervenção no domínio econômico, alguma pessoa que venha a se beneficiar ou receber outra consequência da intervenção estatal, ou que gere a necessidade da intervenção (despesa) estatal na ordem econômica, a ser financiada pela contribuição.²⁷²

E em relação às contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, só poderão ser contribuintes as pessoas beneficiadas pela atuação estatal ou de entidade privada que desempenhe as funções relacionadas, ou as pessoas que causem a necessidade de intervenção.

b) Regras constitucionais expressas

A Constituição não indica regras expressas sobre os sujeitos passivos das contribuições especiais.

Em relação aos sujeitos ativos, a Constituição também não indica regras expressas, mas sugere primeiramente: a União Federal (art. 149, *caput*), os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (§1º do art. 149).²⁷³ Em relação às contribuições para seguridade social, o §2º do art. 195 pode indicar a parafiscalidade, assim como os arts. 8º, IV e 240 indicam parafiscalidade em relação à cobrança das contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas ali referidas.

8.5. ASPECTO QUANTITATIVO NAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

a) Formulação geral

²⁷² No mesmo sentido, veja-se Roque Antonio Carrazza. *Op. cit.*, p. 530.

²⁷³ E no art. 149-A, indica os Municípios e o DF como sujeitos ativos da nova contribuição especial para custeio do serviço de iluminação pública (artigo inserido pela Emenda n.º 39/2002).

Tal aspecto compreende a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo de um tributo representa a dimensão econômica do aspecto material que compõe a hipótese de incidência.

Nas contribuições especiais, a base de cálculo deverá ser escolhida pelo legislador de acordo com a referibilidade que informa a materialidade da hipótese de incidência, que conjuga a finalidade para a qual será instituída determinada contribuição. *Devem ser utilizados critérios de razoabilidade e proporcionalidade, de forma a compatibilizar a base de cálculo de acordo com a materialidade escolhida.*

É preciso verificar que a contribuição não é imposto nem taxa, portanto, a base de cálculo não pode ser uma manifestação de riqueza qualquer, nem pode ser apenas o custo da atuação estatal. Deve repousar em um meio termo, de forma a se relacionar com a materialidade e a finalidade para a qual foi instituída a contribuição.

Assim, v.g., a base de cálculo de uma contribuição de interesse de categoria profissional deverá guardar relação aproximada, ainda que primária, com o custo dos atos de fiscalização realizados pela entidade, mas não se confunde com estes.²⁷⁴

Quanto à alíquota aplicável às contribuições, vale-se das palavras de SUSY GOMES HOFFMANN, para esclarecer, *in verbis*:

“No caso das contribuições, a alíquota poderá estar presente ou não, dependendo do critério usado pelo legislador ao instituir a medida para a base de cálculo.

Ora, se a medida escolhida pelo legislador bastar por si, não será necessária a aplicação da alíquota. Por outro lado, se a medida adotada na instituição da base de cálculo foi insuficiente para dar a dimensão do valor a ser pago a título de contribuição, a alíquota será um instrumento importante para que o legislador possa fornecer o valor que deverá ser pago em razão da vantagem obtida ou em razão da causa da atividade estatal.”²⁷⁵

b) Regras constitucionais expressas

²⁷⁴ No mesmo sentido, veja-se Roque Antonio Carrazza. *Op. cit.*, p. 536.

²⁷⁵ *As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário*. Campinas: Copola, 1996, p. 148.

Em relação à base de cálculo e à alíquota das contribuições especiais, existem regras constitucionais expressas nos seguintes dispositivos: art. 149, §2º, III; art. 177, §4º, I; art. 195, I, III, e §§8º e 9º; art. 201, §11º; art. 240; arts. 74, 75, 80 e 84 da Constituição Federal de 1988.

9. O REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS – OUTRAS ESPECIFICIDADES CONSTITUCIONAIS

9.1. AS REGRAS DE IMUNIDADE (COMPETÊNCIA NEGATIVA) PARA AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Quanto às imunidades tributárias, observe-se que não se aplicam às contribuições as imunidades prescritas no art. 150, VI, que são referidas textualmente apenas aos impostos, *in verbis*:

"Art. 150. (...), é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
VI – instituir impostos sobre:
(...)."

Em compensação, especialmente para as contribuições destinadas à seguridade social, existe regra específica de imunidade, destinada às entidades beneficentes de assistência social, no §7º do art. 195 da Constituição Federal²⁷⁶, *in verbis*:

"Art. 195. (...)
§7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.
(...)."

Trata-se não de isenção, mas de imunidade, como bem explicitam AIRES BARRETO E PAULO AYRES BARRETO²⁷⁷, a proteger da incidência de contribuições para a seguridade social, as entidades beneficentes e de assistência social. Resta aqui comprovado, mais uma vez, agora pelo modo negativo, o aspecto de referibilidade que existe entre a materialidade da hipótese de incidência e a finalidade para a qual é instituída determinada contribuição especial.

Isso porque as entidades em questão já prestam assistência para os desamparados, e portanto já estariam cumprindo com sua parte no custeio da

²⁷⁶ Com uma interessante análise do tema, veja-se a obra de Leandro Marins. *Imunidade Tributária – Entidades de Educação & Assistência Social*. Curitiba: Juruá Editora, 2001.

²⁷⁷ *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. São Paulo: Dialética, 1999, p.59.

seguridade social, daí, a possibilidade de torná-las imunes a tais contribuições.²⁷⁸ É a lógica constitucional.

Há outros casos de imunidades específicas para contribuições especiais na Constituição de 1988, mas todas foram incluídas através de emendas constitucionais.

A percepção de que diversas contribuições especiais estavam sufocando o sistema produtivo, prejudicando a competição dos produtos brasileiros no exterior, assim como inibindo os investimentos em bolsas de valores, fizeram com que fossem inseridas outras duas hipóteses de imunidade tributária para as contribuições, cuidando desses aspectos.

A Emenda Constitucional n.º 33/2001, introduziu novas hipóteses de imunidade tributária à incidência das contribuições especiais, especificamente as sociais e de intervenção no domínio econômico. Pela citada emenda, o art. 149 recebeu o §2º, *in verbis*: “§2º - As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (...): I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;”.

E finalmente, a Emenda Constitucional n.º 37/2002, que prorrogou a CPMF mais uma vez, também instituiu outra nova hipótese de imunidade tributária, inserida no art. 85 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), *in verbis*:

“Art. 85. A contribuição a que se refere o art. 84 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias não incidirá, a partir do trigésimo dia da data de publicação desta Emenda Constitucional, nos lançamentos:

I – em contas correntes de depósito especialmente abertas e exclusivamente utilizadas para operações de:

- a) câmaras e prestadoras de serviços de compensação e de liquidação de que trata o parágrafo único do art. 2º da Lei n.º 10.214, de 27 de março de 2001;
- b) companhias securitizadoras de que trata a Lei n.º 9.514, de 20 de novembro de 1997;
- c) sociedades anônimas que tenham por objeto exclusivo a aquisição de créditos oriundos de operações praticadas no mercado financeiro;

II – em contas correntes de depósito, relativos a:

²⁷⁸ Sobre a imunidade das entidades de educação e assistência social, veja-se o estudo de Leandro Marins. *Imunidade Tributária – Entidades de Educação e Assistência Social*. Curitiba: Juruá, 2001.

- a) operações de compra e venda de ações, realizadas em recintos ou sistemas de negociação de bolsas de valores e no mercado de balcão organizado;
- b) contratos referenciados em ações ou índices de ações, em sua diversas modalidades, negociados em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros;
- III – em contas de investidores estrangeiros, relativos a entradas no País e a remessas para o exterior de recursos financeiros empregados, exclusivamente, em operações e contratos referidos no inciso II deste artigo.”

9.2. O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DAS LEIS TRIBUTÁRIAS PARA AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Os tributos, como regra geral, devem atender ao princípio da anterioridade, que se revela como expressão do sobreprincípio da segurança jurídica²⁷⁹, *in verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias (...), é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;”

As contribuições especiais gozam de regra constitucional própria em relação ao princípio da anterioridade. Tal regra específica aplica-se apenas às contribuições de seguridade social, discriminadas no art. 195 da Constituição, como prescreve o §6º do mesmo artigo, *in verbis*:

“Art. 195. (...)

(...)

§6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, ‘b’.”

Para as demais contribuições especiais, ou seja, para as contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, serve o princípio da anterioridade comum, previsto no art. 150, III, “b”, pelo qual a contribuição criada ou majorada só poderá vigorar a partir do exercício seguinte ao de publicação da lei respectiva.

²⁷⁹ Nos dizeres de Eduardo Maneira, *in verbis*: “A anterioridade é do tipo das garantias que revelam o direito objeto de sua tutela, qual seja, o direito de, num Estado Democrático de Direito, o contribuinte não ser surpreendido pela imposição tributária; em suma, o direito à segurança jurídica.” (*Direito Tributário – O Princípio da Não-Surpresa*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 148).

Entretanto, mais recentemente, através da Emenda Constitucional n.º 33/2001, passou-se a fazer mais uma exceção ao princípio da anterioridade da norma tributária, agora dirigida à contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no §4º, do art. 177 da Carta de 1988:

“Art. 177 (...)

(...) ”

§4º. A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I – a alíquota da contribuição poderá ser:

- a) diferenciada por produto ou uso;
- b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, *não se lhe aplicando o disposto no art. 150,III, b” (grifo nosso).*

10. QUADRO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS E SUAS RAÍZES CONSTITUCIONAIS

Embora existam outros dispositivos da Constituição que tratam de prever as contribuições especiais, é o art. 149 da Constituição Federal de 1988 que contempla a indicação da regra-matriz básica possível para as contribuições especiais como gênero, tratando de dividi-las em três espécies básicas, às quais foi recentemente somada uma quarta “espécie” inteiramente estranha à lógica constitucional: a “contribuição para custeio do serviço de iluminação pública”. São as contribuições especiais:

- i) As contribuições sociais (subdivididas em outras quatro espécies, previstas em diversos dispositivos – art. 149, *caput*, art. 195, art. 212, §5º, art. 239; e arts. 74, 75, 84 e 85 do ADCT);
- ii) As contribuições de intervenção no domínio econômico (previstas também no art. 149, *caput* e §2º; art. 177, §4º);
- iii) As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas (previstas também no *caput* do art. 149; art. 8º, IV, e art. 240);
- iv) A “contribuição para custeio do serviço de iluminação pública” (previsão do art. 149-A), de questionável legitimidade, prevista pela EC n.º 39/2002.

Como antes referido, as contribuições sociais, por sua vez, se subdividem a partir da Constituição Federal de 1988 em outras quatro subespécies, a saber: i) contribuição social do salário-educação (art. 212, §5º); ii) contribuições sociais para a seguridade social (art. 195, I, II, III, e seu §8º; art. 239, e arts. 74, 75, 84 e 85 do ADCT); iii) contribuições sociais para a seguridade social residuais (art. 195, §4º); iv) contribuições sociais para a previdência e assistência social dos servidores públicos dos Estados, DF e Municípios (art. 149, §1º).

Ainda é preciso lembrar que diversas subespécies de contribuições interventivas foram “pretensamente” recepcionadas por força do §5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), e dessas, algumas ainda dependem de uma mais acurada análise de constitucionalidade.

Assim sendo, levando-se em conta as subespécies de contribuições especiais “sociais”, pode-se encontrar um total de sete (07) espécies de

contribuições especiais, todas necessariamente com fundamento expreso no texto constitucional, conforme os dispositivos citados.

É preciso ressaltar que, ao contrário do que alguns pensam, não existem contribuições sociais “gerais”, que teriam o suposto fundamento de atender a quaisquer metas fixadas no Título VII da Constituição, intitulado “Da Ordem Social”.²⁸⁰

Tal raciocínio implicaria em reconhecer que o rol de contribuições sociais exposto pela Constituição não é taxativo, ou seja, que o termo “contribuições sociais” abarca as expressamente previstas, e além delas, quaisquer outras que poderiam ser criadas por competência residual da União Federal, sempre que se tornasse necessário atender a alguma das metas de atendimento social insculpidas no Título VII da Constituição (“Da Ordem Social”), ou os direitos sociais previstos no Capítulo II, do Título II da Constituição (“Dos Direitos e Garantias Fundamentais”).

Com a devida vênia, acreditar que é possível conceber “contribuições sociais gerais”, é incidir em flagrante equívoco. Isso porque, basta lembrar que as contribuições especiais, sejam de que espécie for, são tributos. E os tributos só podem ser concebidos após terem a competência para sua instituição expressamente prevista no texto constitucional, com discriminação explícita de sua espécie. A Constituição não permite seja criada uma contribuição sem que haja expressa previsão de competência do ente político para tanto.

Portanto, é preciso observar que contribuições especiais de caráter residual (que podem ser criadas por legislação infraconstitucional – lei complementar - sem estarem antes previstas expressamente no texto constitucional), existem apenas e tão somente quando dirigidas para atender a

²⁸⁰ Misabel Abreu Machado Derzi entende pela existência de “contribuições sociais gerais”, de caráter residual, como se depreende do texto a seguir: *“As contribuições sociais incluídas nesse dispositivo magno têm exatamente a ampla aceção de serem destinadas ao custeio das metas fixadas na Ordem Social, Título VII e dos direitos sociais, sendo inconfundíveis com aquelas de intervenção no domínio econômico e com as corporativas. Dentro delas, como gênero, se especializam aquelas destinadas ao custeio da Seguridade Social (...). O parágrafo único do mesmo art. 149 dispõe sobre a competência de Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir contribuição de previdência e assistência social para seus servidores, demonstração inequívoca de seu [sic] caput é abrangente de todas as espécies de contribuições sociais (Título VII), mormente daquelas de Seguridade Social.”* (grifo nosso). (In “Contribuições Sociais”, *Cademo de Pesquisas Tributárias* n.º 17, Co-edição Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992, p. 118-119).

seguridade social (art. 195, §4º). *Portanto, não existem contribuições sociais de caráter geral, residuais.*

A única contribuição social que não se aplica ao custeio da seguridade social é aquela prevista expressamente no §5º, do art. 212, da Constituição. Resta assim, claro e evidente, que não existe permissão (competência) da União Federal ou de qualquer outro ente federado, para criação de contribuições sociais “gerais”, mas apenas e tão somente, dirigidas para a Seguridade Social, conforme se depreende do Texto Magno de 1988.

Entretanto, a idéia da existência de contribuições sociais gerais foi albergada em voto do Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO, do Supremo Tribunal Federal (STF), que no julgamento do recurso extraordinário n.º 138.284-CE pelo Pleno do citado tribunal, assim dividiu as contribuições, in verbis:

“O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais; b) de intervenção; c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em a.1) contribuições de seguridade social, a.2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais.”²⁸¹ (grifo nosso).

Com a devida vênia, apesar da indubitável utilidade da classificação supra declinada, ousamos discordar dela no que tange à possibilidade de instituir-se contribuições sociais gerais.

Pois tal raciocínio implicaria inclusive em reconhecer caráter tributário, de contribuição social “geral”, à contribuição ao FGTS (o que é no mínimo questionável em face do art. 7º), e implicaria em reconhecer a possibilidade de criar-se diversas outras novas contribuições sociais, mas não para financiar a Seguridade Social, na forma do §4º do art. 195, mas sim para financiar outros aspectos da “Ordem Social”, dispostos nos artigos que tratam do tema na Constituição.

Assim, haveria permissão constitucional para criar-se uma contribuição social “geral” para “financiamento do ensino superior”; ou para “financiamento de ações culturais”; ou para “financiamento do desporto”; ou uma contribuição social para “financiamento da ciência e da tecnologia”; ou também para “financiamento

²⁸¹ Vide voto do Ministro Relator, Carlos Mário Velloso, no acórdão do RE n.º 138.284-CE, às fls. 453, j. em 01.07.1992.

da comunicação social"; para "financiamento da proteção do meio ambiente"; e também outra contribuição social para o "financiamento de ações da União Federal visando a proteção da família, da criança, do adolescente e do idoso", sem esquecer de uma contribuição social para "financiamento da proteção dos índios".

Também não se poderia deixar de criar algumas contribuições sociais para o "financiamento da promoção dos direitos sociais previstos no art. 6º da Constituição, pelo qual teríamos contribuições para "financiamento do trabalho", para o "financiamento da moradia", para "financiamento do lazer" (por quê não?), e também contribuições sociais "gerais" para o "financiamento da segurança", dentre outras necessidades "sociais", facilmente criadas pela mente fértil do legislador, devidamente "aconselhado" pela braço forte do Poder Executivo da União Federal.

A essa altura, os olhares dos cidadãos estariam todos voltados para as estatísticas relativas à carga tributária. Alcançaríamos facilmente a marca de cinquenta por cento (50%) do Produto Interno Bruto (PIB) em tributos (em sua maior parte, contribuições). A "galinha dos ovos de ouro" estaria morta. Sobrariam alguns ovos, indigestas bolotas áureas, símbolos de uma mentalidade fiscalista autofágica.

No mesmo sentido, entendendo impossível a criação de contribuições sociais "gerais" pelo legislador, ou seja, outras que não as contidas expressamente nos arts. 149, 195, 212, §5º, 239 e 240, vejam-se IVES GANDRA DA SILVA MARTINS²⁸² e HUGO DE BRITO MACHADO.²⁸³

²⁸² *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro.* São Paulo: Co-edição Dialética e ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003, p. 341.

²⁸³ "Não obstante já tenha o Supremo Tribunal Federal, a propósito das contribuições instituídas pela Lei Complementar 110, admitido a validade da instituição de contribuições sociais gerais, pensamos que a razão está com os que negam essa possibilidade. A final, o próprio Estado tem função social. Tudo o que o Estado realiza, pelo menos no plano do dever ser volta-se para o social. Assim, é extremamente fácil para o governo justificar qualquer ação estatal com o argumento de que elas são desenvolvidas no interesse social. Em consequência, é extremamente fácil para o governo instituir as mais diversas contribuições sociais, passando a tê-las como fonte de custeio de quase todas as atividades estatais, de sorte a tornar praticamente prescindíveis os impostos." (*Apresentação. In As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro.* São Paulo: Co-edição da Dialética e ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003, p. 9-10).

É preciso entender que a contribuição ao salário-educação (§5º do art. 212 da Constituição) é uma exceção ao regime de custeio das contribuições sociais, que em regra, são direcionados à seguridade social. Para prever outra espécie, somente através de emenda constitucional, de duvidosa legitimidade.

10.1. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (ART. 149 DA CF/1988)

10.1.1. A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO (ART. 149 CUMULADO COM O §5º DO ART. 212 DA CF/1988)

A contribuição ao salário-educação já existia anteriormente à promulgação da Constituição de 1988. Foi então recepcionada pelo novo texto, não pelo §5º do art. 34, mas por dispositivo específico, que lhe alterou a destinação, o §5º, do art. 212 da Constituição, que prescreve, em sua redação atual, *in verbis*:

“Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de 18, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios 25%, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

(...)

§5º. O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas, na forma da lei.” (grifo nosso).

10.1.2. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA A SEGURIDADE SOCIAL (ART. 149 CUMULADO COM O ART. 195 DA CF/1988) E SUAS SUBESPÉCIES

No art. 195, estão previstas as contribuições especiais da subespécie “sociais para seguridade social”. Não precisam de edição de lei complementar para sua instituição, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal, que afirma ser tal formalidade exigível apenas para as contribuições sociais para seguridade social residuais, ou seja, as previstas no §4º do art. 195.²⁶⁴

Assim, as contribuições expressamente previstas no art. 195 podem ser instituídas desde logo através de lei ordinária. No art. 194, estão definidos os

elementos integrantes da seguridade social, a finalidade das contribuições dessa espécie, *in verbis*:

"Capítulo II – Da Seguridade Social

Seção I – Disposições Gerais

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. (...)."

Logo mais adiante, no art. 195, declina-se as espécies de exações a serem cobradas para a seguridade social, às quais se aplica o princípio da anterioridade mitigada, previsto no §6º do art. 195. A própria Constituição encarregou-se de descrever diversas materialidades sobre as quais podem incidir, *in verbis*:

a) A contribuição social sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho

Prevista no art. 195, I, "a", da Constituição Federal.

b) A contribuição social adicional para custeio do seguro acidentes de trabalho (SAT)

Possui fundamento constitucional no art. 201, §10, da CF/1988 (alterado pela EC n.º 20/1998, era mais explícito, constando no §7º daquele mesmo artigo).

c) A contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS)

A contribuição para financiamento da seguridade social, COFINS, encontra-se prevista no art. 195, I, "b", da Constituição.

d) A contribuição social sobre o lucro (CSSL)

²⁸⁴ "As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parág. 4º do mesmo art. 195 é que exige (...)." (STF, T. Pleno, RE n.º 138.284-CE, Rel. Min. Carlos Mário Velloso, DJ. em 28.08.1992).

Tendo como materialidade o lucro, hipótese também escolhida pelo constituinte para o Imposto sobre a Renda²⁸⁵, a contribuição especial da subespécie “social para seguridade social” incidente sobre o lucro está prevista no art. 195, I, “c”.

Não se vê problema em que a contribuição aludida incida sobre a mesma materialidade do imposto de renda, tendo em vista que tal opção deu-se pelo próprio constituinte originário.²⁸⁶ E a falta de referibilidade do “lucro” em relação à atuação estatal na prestação de seguridade social não invalida a contribuição, tendo em vista que, como já esclarecido, as contribuições do art. 195 não possuem necessária referibilidade, por expressa opção do constituinte.

e) A contribuição social do trabalhador e demais segurados da previdência social

Encontra previsão no art. 195, II, da Constituição.

f) A contribuição social sobre a receita de concursos de prognósticos

As loterias constituem no Brasil, desde longa data, fonte de recursos do Governo Federal.²⁸⁷ Aproveitando-se da oportunidade de explorar tais recursos como fonte de receita para a seguridade social, o constituinte dirigiu-lhe norma própria, inserta no art. 195, III, da Constituição.

g) A contribuição social do produtor rural e pescador artesanal

²⁸⁵ Não se vê problema em que a contribuição aludida incida sobre a mesma materialidade do imposto de renda, tendo em vista que tal opção deu-se pelo próprio constituinte originário.

²⁸⁶ Roque Antonio Carrazza também não vê impeditivo na incidência da contribuição CSSL sobre a mesma materialidade sobre a qual incide o imposto de renda. (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19^a ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 526).

²⁸⁷ Allomar Baleeiro noticia que durante o Império, várias loterias foram sugeridas como fonte de receita para despesas especiais e extraordinárias do Governo. (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*. (revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli). 14^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 141).

Prevista no §8º do art. 195, muitas vezes passa despercebida nos estudos doutrinários, mas se constitui em materialidade diversa das demais prescritas no art. 195, como claramente se verifica de sua redação.

h) A contribuição ao PIS/PASEP

Encontra seu fundamento precipuamente no art. 239 da Constituição, embora encontre reflexamente também no art. 195, I, "b", ao lado da COFINS.

i) A contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF)

É a contribuição originalmente prevista no art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, criada para vigorar pelo prazo máximo de dois anos, foi sendo prorrogada sucessivamente através de emendas constitucionais. Apesar de representar nova fonte de custeio para a seguridade social, foi expressamente excepcionada da regra do §4º do art. 195 (que manda aplicar o art. 154, I).

Sua criação está rodeada pela polêmica, e as sucessivas alterações constitucionais e legais dirigidas a "prorrogar-lhe" a vigência foram alvo de inúmeras contestações por parte dos contribuintes.

Atualmente encontra-se prevista no art. 84 e 85 do ADCT, tendo como término previsto de vigência a data de 31 de dezembro de 2004. Entretanto, em face da eficiência arrecadatória demonstrada por essa contribuição, o Governo planeja mantê-la definitivamente, transformando-a (expressamente) em contribuição permanente.

10.1.3. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA A SEGURIDADE SOCIAL RESIDUAIS (ART. 149 CUMULADO COM O ART. 195, §4º DA CF/1988)

Previstas no §4º do art. 195, podem ser criadas contribuições especiais da subespécie "sociais para seguridade social" de caráter residual, ou seja,

ainda não desenhadas pelo constituinte, ao contrário do que fez em relação a todas as demais. Assim prevê o dispositivo citado, *in verbis*:

“Art. 195. (...)

(...)

§4º. A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.”

(...)

Por sua vez, reza o art. 154, I:

“Seção III – Dos Impostos da União

(...)

Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”

(...)

Por aí se conclui que poderão ser criadas contribuições sociais para seguridade social ainda não previstas no art. 195 ou outro dispositivo, *desde que através de lei complementar, sejam não cumulativas e não tenham base de cálculo própria dos impostos discriminados na Constituição de 1988*.

LUCIANO AMARO tem outra opinião, defendendo a desnecessidade de edição de lei complementar para instituição de novas contribuições para seguridade social residuais. Isso porque referido Autor entende que pela dicção do §4º do art. 195, a expressão “a lei pode instituir”, quer significar lei ordinária, e não lei complementar.²⁸⁸

Importa frisar que ao instituir contribuição residual, com fulcro no §4º do art. 195, a União Federal não poderá escolher materialidades já colocadas sob incidência de impostos estaduais ou municipais, por tal fato ferir o princípio federativo.

²⁸⁸ “A lei a que se refere o §4º do art. 195 é a lei ordinária e não a lei complementar. Ou seja, o veículo idôneo para a instituição de contribuições com base no citado parágrafo, é a lei (sem outro qualificativo), como prevê o dispositivo. O comando constante da parte final do parágrafo é dirigido ao legislador (ordinário), no sentido de que, ao ser exercida a competência ali descrita, seja respeitado o disposto no art. 154, I. (...) Não nos parece que se possa dar aos dispositivos sob exame a exegese de que ‘a lei pode instituir outras fontes desde que mediante lei complementar’...” (*Conceito e Classificação dos Tributos*. In Revista de Direito Tributário n.º 55. São Paulo: RT, p. 288).

Como argumenta ROQUE ANTONIO CARRAZZA, ao tratar da instituição de contribuições especiais de uma forma geral é possível instituir contribuições (que referido autor entende como impostos ou taxas), desde que escolha materialidades não reservadas à competência específica dos Estados e Municípios.²⁸⁹

O STF infelizmente já exarou decisões em sentido contrário, ou seja, pelas quais entende que qualquer contribuição especial pode ser criada contendo materialidades já tributadas por impostos de competência dos Estados ou Municípios, pois não haveria vedação constitucional.²⁹⁰

10.1.4. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA A PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL DOS SERVIDORES PÚBLICOS DOS ESTADOS, DF E MUNICÍPIOS (§1º DO ART. 149 DA CF/1988)

No §1º do art. 149, está prevista a possibilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios também exercerem competência tributária instituindo contribuições especiais, mas apenas para cobrança de seus servidores públicos, e para custeio de sistemas de assistência ou previdência social destes, como prescreve claramente o citado dispositivo, *in verbis*:

"Art. 149. (...)

§1º. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social."

10.2. AS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (ART. 149, CAPUT, E § 2º, E §4º DO ART. 177 DA CF/1988)

²⁸⁹ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 521.

²⁹⁰ Vide os julgamentos do RE n.º 165.939 (T. Pleno, DJ em 30.06.1995) e RE n.º 177.137 (T. Pleno, DJ em 18.04.1997), pelos quais o STF se manifestou pela ausência de impedimento de que o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (contribuição de intervenção no domínio econômico) incidisse sobre materialidade própria de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, de competência dos Estados.

No art. 149, *caput*, encontra-se a matriz constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico.²⁹¹ Mas recentemente, através da Emenda Constitucional n.º 33/2001, outros dispositivos foram inseridos no art. 149 (§§2º, 3º, e 4º), assim como no art. 177 (§4º), tratando dessa subespécie de contribuição especial, *in verbis*:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico (...), como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, (...).

(...)

§2º. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II – poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;

III – poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base e o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§3º. A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§4º. A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.”

“Art. 177 (...)

(...)

§4º. A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I – a alíquota da contribuição poderá ser:

§4º. A alíquota da contribuição pode ser:

a) diferenciada por produto ou uso;

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, ‘b’;

II – os recursos arrecadados serão destinados:

a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;

b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;

c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.”

²⁹¹ Sobre o tema, vejam-se as obras: *Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico* (Coord. Ives Gandra Martins). Nova Série, Vol. 8, São Paulo: Co-edição RT e Centro de Extensão Universitária; *Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico e Figuras Afins* (Coord. Marco Aurélio Greco). São Paulo: Dialética, 2001; FERRAZ, Roberto. *Tributação e Meio Ambiente: O Green Tax no Brasil (A Contribuição de Intervenção da Emenda 33/2001)*. In *Tributação e Meio Ambiente*. Coleção Tributação em Debate, Livro 2 (Coord. James Martins). pp. 95-102; DANTAS, Ivo. *Direito Constitucional Econômico – Globalização & Constitucionalismo*. Curitiba: Juruá, 2001; VENANCIO FILHO, Alberto. *A Intervenção do Estado no Domínio Econômico*. Edição fac-similar da de 1968, Rio de Janeiro: Renovar, 1998; GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Crítica)*. 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998.

10.3. AS CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS (ARTS. 149, 8º, IV, E 240 DA CF/1988)

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas²⁹² possuem fundamento nos art. 149, *caput*, assim como no art. 8º, IV, e 240 da Constituição. Lembre-se que diversas dessas contribuições foram recepcionadas pela nova Constituição por força do §5º do art. 34 do ADCT.

Em relação às contribuições do art. 8º da Constituição, esclareça-se desde logo que o STF já se pronunciou sobre a natureza não tributária da contribuição confederativa para custeio do sistema sindical, prevista no inciso IV do art. 8º, esclarecendo de outro lado o caráter tributário da contribuição instituída em lei, conforme demonstra o seguinte julgado, *in verbis*:

“CONSTITUCIONAL. SINDICATO. CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA PELA ASSEMBLÉIA GERAL. CARÁTER NÃO TRIBUTÁRIO. NÃO COMPULSORIEDADE. EMPREGADOS NÃO SINDICALIZADOS. IMPOSSIBILIDADE DE DESCONTO. CF, ART. 8º, IV.

I – A contribuição confederativa, instituída pela assembléia geral – CF, art. 8º, IV – distingue-se da contribuição sindical, instituída por lei, com caráter tributário – CF, art. 149 – assim compulsória. A primeira é compulsória apenas para os filiados do sindicato. (...)”²⁹³

Quanto à existência de regras expressas acerca dessa subespécie de contribuição especial, são os seguintes os dispositivos constitucionais envolvidos com a instituição de contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, *in verbis*:

“Art. 8º. É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:

I – a lei não poderá exigir autorização do Estado para a fundação de sindicato, ressalvado o registro no órgão competente, vedadas ao Poder Público a interferência e a intervenção na organização sindical;

(...)

IV – a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei;

V – ninguém será obrigado a filiar-se ou a manter-se filiado a sindicato;

(...)

²⁹² Sobre o tema, vejam-se as obras: SOARES DE MELO, José Eduardo. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, pp. 301-310; LEBRE, Eduardo Antonio Temponi. *Sistema Jurídico de Custeio dos Sindicatos*. São Paulo: Iglu, 1997; SOUZA, Ricardo Conceição. *Regime Jurídico das Contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 131-133; HORVATH JÚNIOR, Miguel. *Direito Previdenciário*. São Paulo: Quartier Latin, 2ª ed., 2002, p. 251-257.

²⁹³ STF, 2ª Turma, REExt n.º 184.266-1/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, unânime, j. em 27.08.1996.

Parágrafo único. As disposições deste artigo aplicam-se à organização de sindicatos rurais e de colônias de pescadores, atendidas as condições que a lei estabelecer.

(...)"

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, (...)."

"Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical."

10.4. A CONTRIBUIÇÃO MUNICIPAL PARA CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA (ART. 149-A DA CF/1988)

Recentemente, por força de uma Emenda Constitucional (n.º 39/2002), foi criado o art. 149-A da Constituição Federal de 1988, pelo qual se passou a prever a competência dos Municípios e do Distrito Federal para instituir e cobrar a "contribuição para custeio do serviço de iluminação pública", nos seguintes termos, *in verbis*:

"Art. 149-A . Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica."

Expressando apenas e tão somente a pressão dos Municípios sobre o Congresso, no sentido de viabilizar forma de arrecadação da malfadada e inconstitucional "taxa de iluminação pública", referida "contribuição" não há de prosperar, devendo ser extirpada do texto constitucional através da atuação do Poder Judiciário.²⁹⁴

A referida emenda constitucional agride a própria essência da discriminação de competências voltadas para a instituição de contribuições especiais, ferindo cláusula pétrea condizente ao direito fundamental de propriedade dos cidadãos assim como o devido processo legal substancial. Lembre-se que a fixação das regras-matrizes constitucionais dos tributos

²⁹⁴ No mesmo sentido fundamenta José Eduardo Soares de Melo (*Contribuições Sociais – Lineamentos Jurídicos*. (coord. Luís Eduardo Schoueri). Vol II, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 728-729).

representa ponto imutável por emenda constitucional, em razão do especial regime de segurança constitucional tributário brasileiro (“estatuto do contribuinte”), como fundamenta ROQUE ANTONIO CARRAZZA.²⁹⁵

²⁹⁵ *Op. cit.*, p. 537.

11. ENTIDADES JURÍDICAS QUE NÃO SE CONFIGURAM COMO CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Para servir de objeto aos breves comentários que seguem, escolheram-se as figuras que o próprio texto constitucional poderia levar a crer que seriam contribuições especiais, mas que, em breves considerações, são identificadas como outra espécie de cobrança, por vezes até não tributária, conforme se verifica adiante.

Este capítulo, apesar de breve, dá o fechamento necessário à visão sistemática da natureza e regime jurídicos das contribuições especiais, a qual o presente trabalho se dedicou, de ponta a ponta. Ressalta-se, com suas simples observações, a importância de debruçar um olhar científico sobre algumas cobranças "*sui generis*" que existem no corpo do Texto da Constituição de 1988 e que não se confundem com o objeto precípua do presente estudo: as contribuições especiais.

11.1. AS CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA (ART. 145, III, DA CF/1988)

As contribuições de melhoria, previstas no inciso III do art. 145 da Constituição de 1988, constituem espécie tributária própria, cobrada em decorrência da valorização ocorrida em imóvel beneficiado através da realização de obra pública.

Devido a suas especificidades, possui hipótese de incidência e demais aspectos de sua norma de incidência claramente diferenciados em relação aos impostos (art. 145, I), taxas (art. 145, II), empréstimos compulsórios (art. 148) e as contribuições especiais (art. 149), como bem demonstra PRISCILLA FIGUEIREDO DA CUNHA RODRIGUES.²⁹⁶

11.2. A COBRANÇA PELO USO DE TERRENO DE MARINHA (ART. 20, VII, DA CF/1988)

²⁹⁶ Contribuição de Melhoria. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 121-134.

Os terrenos de marinha constituem patrimônio territorial da União Federal, e se traduzem na faixa de terra ao longo da costa contada do chamado "preamar médio" medido em 1831 entre as marés, e a distância de trinta e três metros em direção à terra.²⁹⁷ A União Federal explora esse espaço territorial aos particulares interessados em ocupá-lo, cobrando dos ocupantes uma quantia em dinheiro, como uma espécie de "aluguel" pelo uso do território federal.²⁹⁸

A Constituição Federal não trata de regular a cobrança pela ocupação do terreno de marinha da União, se limitando apenas a prever a propriedade da União sobre tais áreas, *in verbis*: "Art. 20. São bens da União: (...); VII – os terrenos de marinha e seus acrescidos;"

O tema da cobrança pelo uso de terreno de marinha é abordado por estudiosos do Direito Administrativo, mas a maior parte dos autores acaba por não se interessar por uma investigação mais detalhada acerca da natureza específica dessa cobrança. Da mesma forma, não se encontram trabalhos específicos sobre o tema na doutrina tributária.²⁹⁹

De qualquer forma, entende-se aqui a cobrança pela ocupação de terrenos de marinha como figura inconfundível com exação tributária, tendo em vista sua especificidade *dirigida a remunerar o uso do bem público, numa espécie de "aluguel" (renda dominial)*. É, portanto, inclusive na visão financeira, receita originária do Estado, e não receita derivada (tributo), como fixa JOSÉ RUBENS COSTA.³⁰⁰

²⁹⁷ Vide art. 13 do Código de Águas e Lei de 15.11.1831.

²⁹⁸ Vide Decreto-lei n.º 9.760.

²⁹⁹ Vide: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. 14.^a ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p.777 e 778; BLANCHET, Luiz Alberto. *Curso de Direito Administrativo*. 2.^a ed., Curitiba: Juruá, 2000, p. 176-177; FIGUEIREDO, Lúcia Valle, *Curso de Direito Administrativo*. 2.^a ed., São Paulo: Malheiros, 1995, p. 363-364; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 7.^a ed., São Paulo: Atlas, 1996, pp. 463-464; BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Administrativo*. 2.^a ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 315; MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 23.^a ed. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burtel Filho, São Paulo: Malheiros, 1998, p. 442.

³⁰⁰ *Bens Municipais – Utilização – Taxas*. In Revista de Direito Administrativo n.º 225, Rio de Janeiro: Renovar, jul/set 2001, pp. 265-271.

11.3.A COMPENSAÇÃO PELA EXPLORAÇÃO DE RECURSOS MINERAIS (ART. 20, §1º, DA CF/1988)

A Constituição Federal não trata de regular com detalhamento a compensação pela exploração de recursos minerais, limitando-se a deferir tal direito à União Federal em face da extração de minérios do subsolo, bens da União³⁰¹, *in verbis*:

“Art. 20. São bens da União:

(...);

IX – os recursos minerais, inclusive os do subsolo;

(...)

§1º. É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.” (grifo nosso).

Tal cobrança possui cunho de indenização/compensação financeira pelo uso de recursos minerais pertencentes à União Federal, não possuindo portanto natureza tributária, não havendo como inseri-la como contribuição especial, muito menos como taxa (que é dirigida apenas a remunerar a prestação de serviços específicos e divisíveis ou o exercício do poder de polícia estatal).

No mesmo sentido, veja-se RICARDO CONCEIÇÃO SOUZA, que ainda afirma, *in verbis*:

“Reconhecer natureza tributária nesta situação implicaria dizer que a exploração dos recursos seria, no mínimo, gratuita durante um exercício, por força do art. 150, II, ‘b’, da Constituição da República. Convenhamos, isso não se coaduna com o Sistema Tributário Nacional.”³⁰²

Na verdade, a compensação financeira aqui em análise representa uma receita originária, ou seja, obtida a partir da exploração de bem público, de domínio da União Federal, não se confundindo com tributo, que é receita derivada do patrimônio de particulares.

³⁰¹ Sobre essa figura, veja-se também a apresentação no site do Departamento Nacional de Produção Mineral, no link “<http://www.dnpm.gov.br/cfem0002html>”, acesso em agosto de 2003.

³⁰² *Regime Jurídico das Contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 32.

Em sentido contrário, veja-se a posição de ALBERTO XAVIER³⁰³, que encaixa referida figura no art. 3º do CTN, para disso extrair que a compensação financeira seria tributo. Da mesma opinião, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, afirmando ser a compensação pela exploração de recursos minerais uma espécie de contribuição de intervenção no domínio econômico.³⁰⁴

11.4. AS CONTRIBUIÇÕES AO FGTS DA LEI N.º 8.036/1990

Em relação à natureza jurídica das contribuições ao FGTS originariamente previstas pela Lei n.º 5.107/1966 e atualmente regradadas na Lei n.º 8.036/1990 e outros dispositivos, o Supremo Tribunal Federal (STF) já teve a oportunidade de decidir pela ausência de seu caráter tributário, uma vez que lhe falta inclusive o caráter de receita pública (destinação pública), *in verbis*:

"Fundo de Garantia por Tempo de Serviço. Sua natureza jurídica. Constituição, art. 165, XIII. Lei n.º 5.107, de 13.9.1966. As contribuições para o FGTS não se caracterizam como crédito tributário ou contribuições a tributo equiparáveis. Sua sede está no art. 165, III, da Constituição (...).Cuida-se de um direito do trabalhador. (...) A atuação do Estado, ou de órgão da Administração Pública, em prol do recolhimento da contribuição ao FGTS, não implica torná-lo titular do direito à contribuição, mas, apenas, decorre do cumprimento, pelo Poder Público, de obrigação de fiscalizar e tutelar a garantia assegurada ao empregado optante pelo FGTS. Não exige o Estado, quando aciona o empregador, valores a serem recolhidos ao Erário, como receita pública. Não há, daí, contribuição de natureza fiscal ou parafiscal. Os depósitos do FGTS pressupõem vínculo jurídico, com disciplina no direito do trabalho.(...)." (STF, T. Pleno, RE n.º 100.249-SP, Rel. Min. Oscar Correa, DJ em 1.07.1988).

Em sentido contrário, ou seja, entendendo pela natureza jurídica tributária das contribuições ao FGTS, veja-se o voto do Ministro do STF, CARLOS MÁRIO VELLOSO, no julgamento do RE n.º 138.284/CE, já exposto em diversas oportunidades ao longo do presente trabalho.

³⁰³ In Revista Dialética de Direito Tributário n.º 29, p. 12.

³⁰⁴ Dando a entender que tal cobrança possui natureza de contribuição especial de intervenção no domínio econômico, veja-se a posição de Roque Antonio Carrazza, *in verbis*: "Assim, por exemplo, no caso de exploração de recursos minerais, só poderão ser obrigadas a pagar tais contribuições as pessoas ou as empresas que, mediante concessão ou autorização, a realizarem. O *quantum* da 'contribuição de intervenção no domínio econômico', na hipótese, deverá, de algum modo, corresponder à indenização a que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios teriam jus pelos danos sofridos em decorrência da exploração, em seus territórios, dos recursos minerais." (*Op. cit.*, p. 530).

11.5. AS CONTRIBUIÇÕES AO FGTS DA LEI COMPLEMENTAR N.º 110/2001

Já tivemos oportunidade de tratar, em trabalho publicado em co-autoria com LEANDRO MARINS, da natureza “teratológica” das contribuições ao “FGTS” criadas pela Lei Complementar n.º 110/2001.³⁰⁵

Tais contribuições foram criadas para fazer frente aos gastos do Governo Federal envolvidos com a correção dos saldos das contas do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) de milhares de trabalhadores, que devido a pacotes econômicos editados entre 1988 e 1991, não tiveram a devida correção monetária em suas contas de FGTS em alguns meses desse período.

Uma das contribuições (art. 1º da Lei Complementar n.º 110/2001) incide no caso de despedida sem justa causa, à alíquota de dez por cento (10%) sobre o montante de todos os depósitos devidos referentes ao FGTS. A outra contribuição (art. 2º da Lei Complementar n.º 110/2001) incide sobre a remuneração devida a cada empregado, à alíquota de cinco décimos por cento (0,5%).

Tais contribuições não encontram amparo constitucional a lhe revestir de validade, pois não são configuráveis de forma regular como nenhuma espécie de tributo existente em nosso sistema tributário. Não são novos impostos, nem contribuições de intervenção no domínio econômico, ou mesmo contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas ou contribuições de seguridade social.

Apesar disso, o Supremo Tribunal Federal, ainda em sede liminar, teve oportunidade de se manifestar sobre as referidas exações ao julgar as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADINs) números 2.556 e 2.568, *entendendo-as como constitucionais, sendo caracterizadas como contribuições “sociais gerais”*.

Com a devida vênia, não há de se concordar com o julgamento liminar proferido pelo Pretório Excelso nas referidas ADINs, pois, a par das demais irregularidades na instituição dessas “contribuições ao FGTS”, não existe espaço

³⁰⁵ “As Teratológicas ‘Contribuições Sociais para o FGTS’ criadas pela Lei Complementar n.º 110, de 29 de junho de 2001”. In Revista Dialética de Direito Tributário n.º 77, São Paulo: Dialética, fev-2002, p. 86.

constitucional para compreender-se “contribuições sociais gerais”, como já fundamentado no início do Capítulo “10” do presente estudo.

Realmente tal raciocínio não pode prosperar, sob pena de se dar azo ao arbítrio, com a desmedida escolha de materialidades as mais diversas possíveis, tudo para justificar o atendimento de gastos “sociais” do Governo Federal. Espera-se que o Pretório Excelso possa modificar seu entendimento quando julgar o mérito das ADINs antes referidas.

12. CONCLUSÕES

Em conclusão ao todo o exposto sobre a natureza e regime jurídicos a que estão submetidas as contribuições especiais no sistema tributário constante na Constituição Federal de 1988, seguem as seguintes considerações, expostas na seqüência em que se apresentaram no decorrer do trabalho, capítulo a capítulo.

O estudo ora em conclusão determinou no "Capítulo 2" algumas noções introdutórias necessárias à perfeita compreensão da estrutura política e social em que estão inseridas as contribuições especiais, a partir da Constituição Federal de 1988. A evolução do Estado moderno demonstrou a crescente preocupação com os campos social e econômico, o que acabou resultando em uma nova concepção de Estado, o Estado Social Democrático de Direito, onde está inserido o Estado brasileiro.

Verificou-se também a problemática da atividade tributária no Brasil, campo de querelas intermináveis, onde interesses arrecadatários conflitam constante e intensamente com os direitos e garantias dos contribuintes. Os problemas da tributação no Brasil são resultado de uma diversidade de fatores, especialmente surgidos no exercício das funções dos três Poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário. Dentro dessa problemática estão inseridas as contribuições especiais.

Nesse sentido, a legislação tributária envolvida em interesses fundamentalmente econômicos, as atecnias da linguagem do legislador, a proliferação e mutabilidade das leis, o interesse de planos governamentais que desrespeitam direitos dos contribuintes, a multiplicidade de atos normativos infralegais, a descrença dos cidadãos com o retorno social da tributação, o despreparo de parte dos agentes fiscais, a alta carga tributária e uma série de outros fatores geram um ambiente de tensão contínua entre o Fisco e os contribuintes.

Isso ocorre porque a tributação, em sua essência, pode existir com ou sem Estado de Direito, com ou sem Constituição. Diante disso, é preciso buscar nos fundamentos do Estado Social Democrático de Direito o instrumental teórico necessário a dar guarida aos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos,

para fazer frente ao *ius imperium* do Estado. Aqui exerce fundamental papel a elaboração da Ciência do Direito Tributário, que terá como objeto precípua de análise a norma jurídica e sua relação com o sistema legal em que está inserida.

Após trabalhar tais conceitos, a investigação adentrou no estudo da natureza jurídica das contribuições especiais pelo “Capítulo 4”, explorando a terminologia mais adequada. Concluiu-se que a expressão “contribuições especiais” é a mais adequada para traduzir as figuras previstas no art. 149 da Constituição Federal de 1988, objeto da presente pesquisa. Afastaram-se outros termos utilizados comumente, como “contribuições” pura e simplesmente, “contribuições de melhoria”, “contribuições parafiscais” e “contribuições sociais”, tudo com vistas à uniformização da linguagem do presente trabalho, que carrega uma proposta científica.

Foram trabalhados os aspectos históricos em torno das contribuições especiais, para demonstrar ao longo de cada uma das Constituições brasileiras, desde 1824, como o conceito de “contribuições especiais” se desenvolveu junto com a evolução do próprio regramento da atividade tributária. A abordagem histórica culminou com a demonstração do espaço que as contribuições especiais possuem no bojo da Constituição Federal de 1988, explicitando como, ao longo dos anos de vigência da Carta atual, as contribuições foram conquistando cada vez maior espaço, através de sucessivas emendas constitucionais.

A Constituição de 1988 foi dissecada detalhadamente, para que fossem expostos à pesquisa absolutamente todos os dispositivos constitucionais que tratam das contribuições especiais. Concluiu-se que desde o surgimento da atual Constituição, as contribuições vêm sendo alvo de alterações com vistas a aumentar seu campo de incidência, tendo em vista a fundamental importância que sua arrecadação exerce dentro do orçamento do Governo Federal (principalmente).

Tudo isso serviu para ressaltar a importância do estudo dedicado às contribuições especiais, sobretudo aos fundamentos e limites de sua instituição, de forma a determinar com precisão os contornos do controle de sua constitucionalidade.

Tal tarefa se faz necessária, tendo em vista que a perspectiva futura aponta para uma tributação precipuamente voltada para as contribuições especiais, uma vez que tal figura vem demonstrando ser uma excelente fonte de arrecadação. A crença governamental é de que existem “espaços” constitucionais para a instituição de novas contribuições e/ou majoração das já existentes. O presente trabalho demonstrou que tais “espaços” não existem, ou ao menos são menores do que aparentam, como será concluído adiante.

Ao adentrar o “Capítulo 5”, o trabalho abordou a identificação das contribuições especiais como tributo, mostrando a importância de caracterizar a sua natureza tributária, que implica na necessária aplicação de princípios e regras jurídicas próprios, e especialmente, de limites à atividade tributária, que atinge dois direitos especialmente protegidos pela Constituição: a liberdade e a propriedade.

Em continuação, a fim de comprovar a natureza tributária das contribuições especiais, ainda contestada por alguns juristas, relacionou-se o conceito constitucional de tributo, assim como o conceito extraído do art. 3º do Código Tributário Nacional, para concluir pelo perfeito encaixe das contribuições especiais em tais conceitos.

Conjuntamente, contestou-se individualmente os argumentos que são utilizados por aqueles que não creditam natureza tributária às contribuições, demonstrando sua insubsistência em face da Constituição de 1988. Citou-se ao final, a posição firmada no Supremo Tribunal Federal, favorável ao caráter tributário das contribuições especiais.

No “Capítulo 6” foi abordada a posição das contribuições especiais dentro da classificação dos tributos, demonstrando a natureza jurídica própria dessa figura tributária, diferenciada, portanto, dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria, figuras com que geralmente são confundidas as contribuições especiais.

Através da análise da teorização de GERALDO ATALIBA acerca da classificação tripartida, assim como de diversos outros autores, demonstrou-se que seus fundamentos apontam para determinar as contribuições especiais

como tributo diferenciado dos demais, ao contrário do que defendem diversos defensores da teoria tripartida.

Em seguida foram expostos dados históricos sobre as “classificações” constitucionais dos tributos, para concluir, com a exposição de diversos fundamentos da Constituição de 1988, que as contribuições especiais são espécie tributária própria, diferenciada das demais em face do art. 149 da Carta Magna, que lhes determina específicas finalidades, às quais será vinculado o produto de sua arrecadação necessariamente.

O finalismo fiscal presente nas contribuições especiais é explicado a partir da nova concepção de tributação contida na Constituição de 1988, que determina um novo critério para o controle de constitucionalidade, especificamente para tais tributos: a validação finalística, ligada ao destino legal e efetivo do produto arrecadado com as contribuições especiais. Tudo a determinar as contribuições como espécie de tributo diferenciado dos impostos, das taxas e das outras figuras, como reconhecido inclusive pelo Supremo Tribunal Federal.

No Capítulo seguinte, passou-se a declinar o regime jurídico específico das contribuições especiais, demonstrando um controle de constitucionalidade absolutamente diferenciado para esses tributos. Através de uma leitura clara da Constituição de 1988, comprovou-se que as contribuições especiais estão sujeitas à análise da vinculação de sua norma de incidência com a finalidade para a qual foram criadas, concluindo-se que, em havendo desvio de finalidade na norma instituidora de contribuição especial, será ela fulminada pelo vício da inconstitucionalidade.

Avançando na análise, demonstrou-se outro aspecto *sui generis* do controle de constitucionalidade das contribuições especiais, condizente com o devido processo legislativo. Por ele, a criação das contribuições especiais deve vir procedida por estudos orçamentários, a fim de verificar a devida quantificação do tributo. Somente assim, restará devidamente atendido o princípio segundo o qual as contribuições são efetivamente criadas apenas em função e para financiar determinadas atividades interventivas do Estado ou de quem lhe faça as vezes (no caso de entidades privadas com funções públicas).

Concluindo essa análise, verificou-se que a validação finalística das contribuições possui um terceiro grau, ainda com maior abrangência, a determinar que o eventual desvio do produto da arrecadação de sua arrecadação lhe invalida a respectiva cobrança, permitindo ao contribuinte contestar a cobrança dessa contribuição e ainda repetir o que pagou indevidamente, desde que disponha do conjunto probatório suficiente em juízo.

No “Capítulo 8”, o presente trabalho tratou de construir uma teoria geral acerca da norma de incidência tributária genérica das contribuições especiais do art. 149 da Constituição, demonstrando como a destinação do produto da arrecadação lhe dá moldura própria. Com base nessa constatação, foram explicitados, criteriosamente, quais podem ser os aspectos integradores da hipótese de incidência possível (aspecto material, espacial, temporal) e do mandamento (aspecto pessoal e quantitativo) de todas as suas subespécies.

No “Capítulo 9”, foram expostas duas regras constitucionais tributárias que se aplicam de forma diferenciada para as contribuições especiais: a imunidade tributária e a anterioridade. Seguindo a análise, foram explicitadas todas as normas específicas referidas à imunidade e à anterioridade das contribuições, constantes no texto da Carta de 1988.

E finalmente, no “Capítulo 10”, demonstrou-se um quadro geral das contribuições especiais expressamente previstas pela Constituição Federal de 1988, elencando-se cada um dos dispositivos constitucionais onde estão previstas. Ao lado do quadro geral, inseriu-se outro quadro, no “Capítulo 11”, onde foram expostas as figuras constitucionais que apesar de sua especificidade e singularidade, não se confundem com contribuições especiais.

13. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano, *Conceito e Classificação dos Tributos*. In Revista de Direito Tributário n.º 55. São Paulo: RT.

ARAÚJO FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6ª ed., Rio de Janeiro, 1995.

ARZÚA, Heron, *Contribuições na Constituição de 1988*. In Revista de Direito Tributário n.º 49, São Paulo: RT.

ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

_____, *República e Constituição*. 2ª ed., atualizada por Rosolea Miranda Folgosi, São Paulo: Malheiros, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi), Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. (revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli). 14ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BALERA, Wagner. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. In *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro* (Coord. Hugo de Brito Machado). São Paulo e Fortaleza: co-edição da Editora Dialética e do ICET, 2003.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

BARRETO, Aires. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. 2ª ed., São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____; AYRES BARRETO, Paulo. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. São Paulo: Dialética, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. *Curso de Direito Constitucional*. 18ª ed., São Paulo: Saraiva, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2ª ed., São Paulo: Lejus, 1999.

_____. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998.

BEZERRA FALCÃO, Raimundo, *Hermenêutica*. São Paulo: Malheiros, 1997.

BLANCHET, Luiz Alberto. *Curso de Direito Administrativo*. 2ª ed., Curitiba: Juruá, 2000.

BONAVIDES, Paulo, *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

BOTALLO, Eduardo, *Breves Considerações sobre a Natureza das Contribuições Sociais e Algumas de suas Decorências*. In *Contribuições Sociais – Questões Polêmicas* (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1995.

BOTELHO, Werther. *Da Tributação e sua Destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

_____. *As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BRITO, Edvaldo, *Natureza Jurídica da Contribuição ao PIS*. In *PIS: Problemas Jurídicos Relevantes* (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996.

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2ª ed., Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRÍO, Genaro, *Derecho y Lenguaje*. 1ª ed., 5ª reimpressão. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1973.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999.

CHAMPANHOLE, Adriano; CAMPANHOLE, Hilton Lobo, *Compilação e atualização dos textos, notas, revisão e índice: Constituição da República Federativa do Brasil*. 6ª ed., São Paulo: Atlas, 1983.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1991.

Constituição Federal & Convenções Internacionais, 10ª ed., Curitiba: Juruá, 2002, p. 188).

Coordenação-Geral de Política Tributária da Receita Federal no site www.receita.fazenda.gov.br, intitulado *Carga Tributária no Brasil – 2002*.

CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIRA, Érica Paula Barcha, *Curso de Direito da Seguridade Social*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

COSTA, José Rubens, *Bens Municipais – Utilização – Taxas*. In Revista de Direito Administrativo, nº 225, Rio de Janeiro : Renovar, 2001.

COSTA, Ramón Valdés, Curso de Direito Tributário. Buenos Aires: Depalma, 1996.

CRETELLA JUNIOR, José *Comentários à Constituição de 1988*. Vol. 8, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.

DANTAS, Ivo. *Direito Constitucional Econômico – Globalização & Constitucionalismo*. Curitiba: Juruá, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado, “Contribuições Sociais”, *Caderno de Pesquisas Tributárias* n.º 17, Co-edição Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992.

Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM. *Compensação Financeira sobre a Exploração de Recursos Minerais – CFEM*. Disponível em <http://www.dnprm.gov.br/cfem0002.html>.

DIAS DE SOUZA, Hamilton, *Contribuições Sociais*. In Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 17, Co-edição Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992.

_____; SAMPAIO FERRAZ JR., Tercio. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e a Federação*. In Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico (coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Co-edição CEU e RT, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 7ª ed., São Paulo: Atlas, 1996.

DOIN VIEIRA, Eugênio. *Contribuições*. In Revista de Direito Tributário n.º 60, São Paulo: Malheiros, pp. 35-38.

FALCÃO, Joaquim, *A Escolha do Ministro do Supremo*. In Folha de São Paulo, 1º caderno (A-3), Coluna “Opinião”, edição de 10.05.2002.

FANUCCHI, Fábio, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Vol.1, São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p.60). – conferir novamente o livro, na Biblioteca da PUCPR.

FERRAZ, Roberto, *Contribuições Especiais e Empréstimos Compulsórios – Natureza e Regime Jurídico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1992.

_____, *Da Hipótese ao Pressuposto de Incidência – em Busca do Tributo Justo*. In Direito Tributário (coord. Luís Eduardo Schoueri). São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 218.

_____. *Tributação e Meio Ambiente: O Green Tax no Brasil (A Contribuição de Intervenção da Emenda 33/2001)*. In *Tributação & Meio Ambiente (Coleção Tributação em Debate – Livro 2)*, Coord. James Marins, Curitiba: Juruá, 2002, pp. 95-102.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 6ª ed., São Paulo: Malheiros.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle, *Curso de Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo : Malheiros, 1995.

FISCHER, Octavio Campos, *A Contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de; OLIVEIRA, Pablo Henrique de; e SALIBA, Luciana Goulart Ferreira, *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF* (Coord Marciano Seabra de Godoi). São Paulo: Dialética, 2002.

GOMES DE SOUZA, Rubens, *Comentários ao Código Tributário Nacional – Parte Geral*. 2ª ed., trabalho escrito em co-autoria com Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: RT, 1985.

GRECO, Marco Aurélio, *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.

HOFFMANN, Susy Gomes, *As Contribuições no Sistema Constitucional Tributário*. Campinas: Copola, 1996.

HORVATH JÚNIOR, Miguel. *Direito Previdenciário*. 2ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2002.

HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Cangallo, 1985.

JUSTEN FILHO, Marçal, *Contribuições Sociais*. Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 17, Co-edição Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992.

LAPATZA, J.J. Ferreiro, *El Estatuto del Contribuyente y las Facultades Normativas de la Administración*. In “Justiça Tributária (1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET)”. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 313-328.

MACHADO, Hugo de Brito (coordenador), *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Co-edição da Dialética e ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003, p. 9-10).

_____. *Curso de Direito Tributário*. 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 4ª ed., São Paulo: Dialética, 2001.

MANEIRA, Eduardo. *Direito Tributário – O Princípio da Não-Surpresa*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

MARINS, James, *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2002.

_____. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.

MARINS, Leandro, *Imunidade Tributária – Entidades de Educação e Assistência Social*. Curitiba: Juruá, 2001.

MARQUES, Márcio Severo, *Classificação Constitucional dos Tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARTINEZ, Wladimir Novaes, *Restituição ou Compensação de Contribuições Previdenciárias*. In *Contribuições Sociais – Questões Polêmicas* (Coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1995.

MARTÍNEZ, Soares. *Direito Fiscal*. 10ª ed., Coimbra: Almedina, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. In *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Coedição Dialética e ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003.

MARTINS, Sérgio Pinto, *Direito da Seguridade Social*. 19ª ed., São Paulo: Atlas, 2003.

_____. *Execução da Contribuição Previdenciária na Justiça do Trabalho*. São Paulo: Atlas, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes, *Direito Administrativo Brasileiro*. 23ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de, *Contribuições Sociais – Lineamentos Jurídicos*. In *Direito Tributário*, Vol. II (Coord. Luís Eduardo Schoueri), p. 703-704.

_____. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 72.

MIRANDA, Pontes de, *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1, de 1969*, 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 6.

MICHELLI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. (Tradução de Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr.), São Paulo: RT, 1978.

MONTESQUIEU, *O Espírito das Leis*. (tradução de Cristina Murachco). São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 221.

MORAES, Bernardo Ribeiro, *Compêndio de Direito Tributário*. 2ª ed., Rio de Janeiro : Forense, 1993.

NOGUEIRA, Alberto, *O devido processo legal tributário*. 2ª ed., Rio de Janeiro : Renovar, 1997.

BARBOSA NOGUEIRA, Ruy, *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 1990.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – Capacidade Contributiva e Outros Questionamentos*. In *Contribuições Sociais – Problemas Jurídicos* (COFINS, PIS, CSLL e CPMF), Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1999.

PETRY, Rodrigo Caramori; MARINS, Leandro, “As Teratológicas ‘Contribuições Sociais para o FGTS’ criadas pela Lei Complementar n.º 110, de 29 de junho de 2001”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 77, São Paulo: Dialética, fev-2002, p. 86.

ROCHA, Valdir de Oliveira, *Repertório IOB de Jurisprudência*, Caderno 1, n.º 5, 1995, p. 101.

_____. *Determinação do Montante do Tributo*. In *Repertório de Jurisprudência IOB*, 1992, p. 88.

RODRIGUES, Priscilla Figueiredo da Cunha, *Contribuição de Melhoria*. São Paulo: Malheiros, 2002.

ROLIM, João Dácio, *A Natureza Jurídica da Contribuição ao PIS perante a CF/88 e Alterações da sua Base de Cálculo e Destinação*. In *PIS – Aspectos Jurídicos Relevantes* (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1996.

SAMPAIO FERRAZ JR., Tercio; DIAS DE SOUZA, Hamilton. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e a Federação*. In *Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico* (coord. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Co-edição CEU e RT, 2002

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Algumas Considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro. A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa*. In *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins* (coord. Marco Aurélio Greco). São Paulo: Dialética, 2001, pp. 359-373.

Secretaria da Receita Federal – Coordenação-Geral de Política Tributária, no site www.receita.fazenda.gov.br, intitulado “Carga Tributária no Brasil – 2002”, acesso em agosto de 2003.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga, *Tributo – Conceito e Classificação*. In *Direito Tributário – Vol. I* (Estudos em homenagem à Alcides Jorge Costa, Coord. Luís Eduardo Schoueri). São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SOUZA, Ricardo Conceição, *Regime Jurídico das Contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002.

SUNDFELD, Carlos Ari, *Fundamentos de Direito Público*. 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 29-36.

VALIO, Ricardo; REMÉDIO JÚNIOR, José Ângelo, *O Fundo Social de Emergência, a EC 27/2000 e o Reflexo nas Contribuições Sociais da União*. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n.º 38. São Paulo: RT, p. 113/120.

VILANOVA, Lourival, *Causalidade e Relação no Direito*. 4ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto. *Natureza Jurídica e Âmbito de Incidência da Compensação Financeira por Exploração de Recursos Minerais*. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 29, p.10.

ANEXO

ESTUDO HISTÓRICO COMPLETO DE

DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO COM

DESTAQUE PARA AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Uma leitura do Direito Tributário sobre as Constituições brasileiras

- de 1824 à 2003 -

Direitos fundamentais dos contribuintes

-

Princípios constitucionais tributários

-

Fundamentos e limites da tributação

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS AO PRESENTE ESTUDO

O presente estudo anexo à dissertação, foi elaborado tendo como escopo auxiliar na demonstração da evolução global da regulação constitucional da atividade tributária, e especialmente, destacar a evolução do espaço constitucional que as contribuições especiais vêm ocupando ao longo da história constitucional brasileira, de 1824 até 2003, compreendendo portanto, o texto original da Constituição de 1988 até as mais recentes emendas constitucionais.

A metodologia adotada nesta pesquisa constituiu-se basicamente em um detalhado e criterioso trabalho de identificação, seleção, e citação (na redação original) de todos os dispositivos (artigos, parágrafos, incisos e alíneas) relativos à regulação da atividade tributária em todas as Constituições brasileiras e suas alterações, desde a primeira Carta Magna, promulgada em 25 de março 1824.¹

Interessa notar que tanto o texto original das Constituições quanto cada uma de suas alterações ao longo dos anos foi analisada, até chegar-se ao ano de 2003, em que a Constituição Federal promulgada em 5 de outubro de 1988 recebeu sua 46ª emenda (40º, se não levarmos em conta as emendas de revisão).

Dentro dessa perspectiva histórica do Direito Constitucional Tributário, estão colmatadas todas as regras relativas aos direitos fundamentais dos contribuintes, aos princípios constitucionais tributários, e todas as demais regras explicitadoras dos fundamentos e limites da tributação no Brasil, ao longo dos 179 anos de sua história constitucional.

¹ Levantamentos estatísticos e dados comparativos dessa natureza auxiliam na compreensão da importância que os preceitos financeiros e tributários possuem dentro do texto constitucional de cada época, auxiliando a identificar as influências sob as quais são criados. As Constituições brasileiras têm sido pródigas em disposições financeiras e tributárias. Isso é reflexo de um regime de especial segurança jurídica em matéria tributária, típico de países de constituição rígida e controle judicial da constitucionalidade dos atos dos governantes, conforme comenta Aliomar Baleeiro, antes de declinar um dado interessante sobre a robustez das disposições financeiras ainda na Constituição de 1967 (com a redação da EC n.º 1/1969), *in verbis*: “Nos países de constituição [sic] rígida e de controle judicial da constitucionalidade e legalidade dos atos dos governantes, como o Brasil, Estados Unidos e Argentina, a sujeição da atividade financeira aos moldes jurídicos é mais enérgica do que nos demais. Nesse particular, a Constituição brasileira distingue-se por ser das que reservaram maior espaço, em suas disposições, às regras do Direito Financeiro. De cerca de 25.000 palavras da Constituição em vigor, calcula-se que 5.000 aproximadamente versam disposições financeiras.” (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*. (revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli). 14ª ed., Rio de Janeiro: Forense, p. 29).

A especial utilidade desse estudo foi possibilitar a obtenção de uma visão global da relação entre a regulação do Direito Constitucional Tributário e o surgimento e crescimento do espaço constitucional aberto para as contribuições especiais, como espécie tributária própria, e hoje, mais do que nunca, expressão da tributação no Estado Social Democrático de Direito brasileiro.

A fim de facilitar a identificação de todos os dispositivos constitucionais que trataram no passado (1824 – 1988) e hoje tratam (1988 – 2003) das contribuições especiais, as citações à eles relativas estão em destaque, grifadas. Assim, o leitor poderá identificar rapidamente as contribuições especiais em seu gênero, assim como suas ramificações internas, em espécies.

Em destaque estarão portanto, as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, e ainda, as “contribuições para custeio dos serviços de iluminação pública”, introduzidas por uma nova emenda à Constituição de 1988, a EC n.º 39/2002, de questionável constitucionalidade. As contribuições de melhoria não mereceram destaque, por constituírem-se em espécie própria, com fundamento, estrutura e finalidade diversas das contribuições especiais, foco da presente pesquisa.

2. AS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS E O DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1. A CONSTITUIÇÃO DE 1824 – IMPÉRIO

Estes eram os dispositivos constitucionais relacionados diretamente com a atividade financeira do Império brasileiro, *in verbis*:

“Art. 1º. O IMPÉRIO do Brazil é a associação Política de todos os Cidadãos Brasileiros. Elles formam uma Nação livre, e independente, que não admite com qualquer outra laço algum de união, ou federação, que se opponha á sua Independência.”

Art. 2º. O seu territorio é dividido em Províncias na fórma em que actualmente se acha, as quaes poderão ser subdivididas, como pedir o bem do Estado.

Art. 3º. O seu Governo é Monarchico Hereditario, Constitucional, e Representativo.”

“Art. 170. A Receita, e despesa da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo do nome de “Thesouro Nacional” aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação, e contabilidade, em recíproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Províncias do Imperio.”

“Art. 171. Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Dívida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléia Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras.”

“Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despesas das suas Repartições, apresentará na Câmara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despesa do Thesouro Nacional do anno antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas publicas do anno futuro, e da importancia de todas as contribuições, e rendas publicas.”

A Constituição ainda previa garantias fundamentais aos indivíduos em diversos artigos, alguns dos quais poderiam servir à regular a cobrança de tributos pelo Império brasileiro, inclusive como princípios tributários. Estavam esses dispositivos no Título 8º da Constituição Imperial, sob o título “Das Disposições Geraes, e Garantias dos Direitos Cívics, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros”, *in verbis*:

“Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Cívics, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte.

- I. Nenhum Cidadão póde ser obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma cousa, senão em virtude da Lei.
- II. Nenhuma Lei será estabelecida sem utilidade publica.
- III. A sua disposição não terá effeito retroactivo.
- (...)
- VII. Todo o Cidadão tem em sua casa um asylo inviolavel. (...)
- (...)
- XIII. A Lei será igual para todos, quer proteja, quer castigue, e recompensará em proporção dos merecimentos de cada um.
- (...)
- XV. Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.
- XVI. Ficam abolidos todos os Privilégios, que não forem essencial, e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade publica.
- (...)
- XII. É garantido o Direito de Propriedade em toda a sua plenitude. (...)
- (...)
- XXIV. Nenhum genero de trabalho, de cultura, industria, ou commercio póde ser prohibido, uma vez que não se opponha aos costumes publicos, á segurança, e saude dos Cidadãos.
- (...)
- XXVII. O Segredo das Cartas é inviolavel."

Posteriormente à publicação da Constituição, a Lei n. 16, de 12 de agosto de 1834 veio a emendar-lhe, para o fito de especificar para as Assembleias Legislativas Provinciais a tarefa de fixação dos impostos necessários à cobertura das despesas municipais e provinciais, *in verbis*:

"Art. 10. Compete ás mesmas Assembléias legislar:

(...)

§5º Sobre a fixação das despesas municipaes e provinciaes, e os impostos para ellas necesarios, com tanto que estes não prejudiquem as imposições geraes do Estado. As Camaras poderão propôr os meios de occorrer ás despesas dos seus municipios. (...)."

2.2. A CONSTITUIÇÃO DE 1891 – REPÚBLICA

Marcada como expressão primeira da República Federativa, a Constituição da "República dos Estados Unidos do Brasil", datada de 1891, expressou uma maior preocupação do que a Constituição anterior em relação às receitas públicas, especialmente os tributos.

Essa maior atenção derivou naturalmente da nova forma de estruturação do Estado brasileiro, agora constituído sob a forma de uma República Federativa, composta por Estados com autonomia administrativa e financeira. Naturalmente, a fim

de poder exercer sua autonomia, os Estados recém instituídos necessitariam arrecadar seus próprios recursos, o que implicava na possibilidade de instituir suas próprias receitas, o que incluía tributos, por lógico.

“Art. 1º. A Nação Brasileira adopta com fórma de governo, sob o regimen representativo, a Republica Federativa proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpetua e indissolúvel das suas antigas provincias, em Estados Unidos do Brazil.”

Assim, a Constituição de 1891 tratou de estabelecer um regramento relativamente detalhado sobre a competência para a instituição de tributos, tanto pela União quanto pelos Estados. A matéria tributária ficou restrita aos artigos 7º à 12 do Título I, nominado “Da Organização Federal – Disposições Preliminares”. O art. 7º estabeleceu a competência, exclusiva, da União para decretar os seguintes tributos, *in verbis*:

“Art. 7º. É da competencia exclusiva da União decretar:

- 1º Impostos sobre a importação de procedencia estrangeira;
- 2º Direitos de entrada, sahida e estada de navios, sendo livre o comercio de cabotagem ás mercadorias nacionaes, bem como ás estrangeiras que já tenham pago imposto de importação;
- 3º Taxas de sello, salvo a restricção do art. 9º, §1º, n. 1;
- 4º Taxas dos correios e telegraphos federaes;
- (...)
- §2º Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados.
- (...).”

“Art. 8º É vedado ao Governo Federal crear, de qualquer modo, distincções e preferencias em favor dos portos de uns contra os de outros Estados.”

“Art. 9º E' da competencia exclusiva dos Estados decretar impostos:

- 1º Sobre a exportação de mercadorias de sua propria producção;
- 2º Sobre immoveis ruraes e urbanos;
- 3º Sobre transmissão de propriedade;
- 4º Sobre industrias e profissões.
- §1º Tambem compete exclusivamente aos Estados decretar:
 - 1º Taxa de sello quanto aos actos emanados de seus respectivos governos e negocios de sua economia;
 - 2º Contribuições concernentes aos seus telegraphos e correios.
- §2º E' isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a producção dos outros Estados.
- §3º Só é licito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras quando destinadas ao consumo no seu territorio, revertendo, porém, o producto do imposto para o Thesouro Federal.
- (...).”

“Art. 10. E’ prohibido aos Estados tributar bens e rendas federaes ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.”

“Art. 11. E’ vedado aos Estados, como á União:

1º Criar impostos de transito pelo territorio de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre productos de outros Estados da Republica, ou estrangeiros, e bem assim sobre os vehiculos, de terra e agua, que os transportarem;

(...)

3º Prescrever leis retroactivas.”

“Art. 12. Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é licito á União, como aos Estados, cumulativamente ou não, crear outras quaesquer, não contravindo o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, n. 1.

(...).”

Sob o título “Declaração de Direitos, a Seção II da CF de 1891 prescreveu os direitos fundamentais e princípios vetores da atividade tributária, *in verbis*:

“Art. 72. A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á segurança individual e á propriedade nos termos seguintes (redação dada pela Reforma Constitucional de 03 de setembro de 1926):

§1º Ninguém pôde ser obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma coisa, sinão em virtude de lei.

§2º Todos são iguaes perante a lei.

(...)

§10. Em tempo de paz, qualquer pessoa pôde entrar no territorio nacional ou delle sahir, com a sua fortuna e seus bens.

§11. A casa é o asylo inviolavel do indivíduo;

(...)

§17. O direito de propriedade mantem-se em toda a plenitude, salva a desapropriação por necessidade ou utilidade pública, mediante indemnização prévia.

(...)

§18. E’ inviolavel o sigillo da correspondencia.

(...)

§24. E’ garantido o livre exercicio de qualquer profissão moral, intellectual e industrial.

(...)

§30. Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado sinão em virtude de uma lei que o autorize.

(...)

§32. As disposições constitucionaes assecutorias da irreductibilidade de vencimentos civis ou militares não eximem da obrigação de pagar os impostos geraes creados em lei.”

(...)

Art. 78. A especificação das garantias e direitos expressos na Constituição não exclue outras garantias e direitos, não enumerados, mas resultantes da fórmula de governo que ella estabelece e dos princípios que consigna.”

No que diz respeito às disposições transitórias, a Constituição de 1891 fez constar, em relação à discriminação de competências tributárias dos Estados, em início de organização, *in verbis*:

“Art. 4º Enquanto os Estado se occuparem em regularisar as despesas, durante o período de organização dos seus serviços, o Governo Federal abrir-lhes-há para esse fim credits especiaes, segundo as condições estabelecidas por lei.

Art. 5º Nos Estados que se forem organizando, entrará em vigor a classificação das rendas estabelecidas na Constituição.”

É digno de nota observar que, em relação às denominadas “contribuições concernentes aos telégrafos e correios”, apesar de tudo indicar possuírem natureza inteiramente diversa das modernas “contribuições especiais”, objeto do presente estudo, verificou-se aqui, pela primeira vez em um texto constitucional brasileiro, o uso da expressão “contribuição” para designar uma figura tributária.

Observe-se também que o texto constitucional de 1.891 não atribuiu competência tributária aos Municípios. Ao tratar da autonomia dos Municípios essa Constituição previu apenas, em seu art. 68, que aos Estados caberia organizar-se de forma a assegurá-la.²

Ao lado das atribuições de competência impositiva em favor da União e dos Estados federados, a Constituição republicana de 1.891 também previu vedações ou limitações ao seu exercício, especialmente relacionadas à manutenção da forma federativa de governo, como por exemplo, a necessidade dos impostos cobrados pela União serem uniformes para todos os Estados, assim como a instituição da imunidade tributária recíproca dos bens e rendas dos entes federados (União e Estados).³

Finalmente, previu-se no art. 12 da antiga Carta Magna, a competência residual da União e dos Estados para a criação de outras fontes de receita,

² Veja-se a redação do citado art. 68 da Constituição de 1.891, em sua grafia original, *in verbis*: “Art. 68. Os Estados organizar-se-hão de fôrma que fique assegurada a autonomia dos municípios, em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse.”

³ Veja-se a redação do §2º do art. 7º, e do art. 10, da Constituição de 1.891, que em sua grafia original, assim prescreviam, *in verbis*: “Art. 7º (...) § 2º Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados; (...) Art. 10. E' proibido aos Estados tributar bens e rendas federaes ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.”

cumulativamente ou não, desde que não contrariando as regras anteriormente expostas.⁴

2.3. A CONSTITUIÇÃO DE 1934

Alimentada por ideais sociais, a Constituição de 1934 mostra uma maior preocupação com a ordem econômica e social, o que levou à multiplicação de seus artigos em relação à Constituição anterior. Em relação à tributação, o texto se mostrou mais atento ao reforço dos vínculos da Federação brasileira, através de um maior detalhamento das competências impositivas. Logo seria alterada por novo texto, advindo do golpe de Estado em 1937.

A Constituição de 1934 tratou de especificar a competência impositiva da União, dos Estados e DF, assim como pela primeira vez, dos Municípios, reforçando assim, o compromisso com a forma federativa, explicitada já no art. 1º do texto constitucional em análise:

“Art. 1º A Nação Brasileira, constituída pela união perpetua e indissolúvel dos Estados, do Districto Federal e dos Territorios em Estados Unidos do Brasil, mantém como forma de governo, sob o regime representativo, a Republica federativa proclamada em 15 de Novembro de 1889.

Art. 2º. Todos os poderes emanam do povo, e em nome dele são exercidos.”

Já no art. 6º do texto constitucional, estabeleceu-se a competência privativa da União para “decretar” impostos e cobrar taxas. Veja-se sua redação, na grafia original, *in verbis*:

“Art. 6º. Compete também, privativamente, á União:

I, decretar impostos:

- a) sobre a importação de mercadorias de procedencia estrangeira;
- b) de consumo de quaesquer mercadorias, excepto os combustíveis de motor de explosão;
- c) de renda e proventos de qualquer natureza, exceptuada a renda cedular de immoveis;

⁴ Ressalte-se que a Constituição de 1891 ainda trazia, em seu art. 72 e em outros dispositivos, garantias e direitos que poderiam ser aplicados perfeitamente na seara tributária, como o direito de propriedade e de livre exercício profissional. Entretanto, para o escopo do presente trabalho, como já ressaltado anteriormente, interessa estudar as regras relativas à competência dos entes federados, a fim de construir uma visão histórico-constitucional acerca da evolução do tratamento das espécies de tributos no Brasil.

- d) de transferencia de fundos para o exterior;
- e) sobre actos emanados do seu governo, negocios da sua economia e instrumentos de contractos ou actos regulados por lei federal;
- f) nos Territorios, ainda, os que a Constituição attribue aos Estados;

II, cobrar taxas telegraphicas, postaes e de outros serviços federaes; de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves, sendo livre o commercio de cabotagem ás mercadorias nacionaes, e ás estrangeiras que já tenham pago imposto de importação.”

Mais adiante, o art. 8º explicitou a competência privativa dos Estados para instituir os seus tributos, e que em sua redação original assim expressou, *in verbis*:

“Art. 8º. Também compete privativamente aos Estados:

I, decretar impostos sobre:

- a) propriedade territorial, excepto a urbana;
- b) transmissão de propriedade causa mortis;
- c) transmissão de propriedade immobiliaria inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;
- d) consumo de combustíveis de motor de explosão;
- e) vendas e consignações effectuadas por commerciantes e productores, inclusive os industriaes, ficando isenta a primeira operação do pequeno productor, como tal definido na lei estadual;
- f) exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento ad valorem, vedados quaesquer additionaes;
- g) industrias e profissões;
- h) actos emanados do seu governo e negocios da sua economia, ou regulados por lei estadual;

II, cobrar taxas de serviços estaduaes.”

Ainda estabeleceu regras específicas sobre tais tributos nos parágrafos do mesmo artigo:

“§1º O imposto de vendas será uniforme, sem distincção de procedencia, destino ou especie dos productos.

§2º O imposto de industrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguaes.

§3º Em casos excepcionaes, o Senado Federal poderá autorizar, por tempo determinado, o aumento do imposto de exportação, além do limite fixado na letra f de número I.

§4º O imposto sobre transmissão de bens corporeos cabe ao Estado em cujo territorio se achem situados; e o de transmissão causa mortis de bens incorporeos, inclusive de titulos e creditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto no exterior, será devido o imposto ao Estado em cujo territorio os valores da herança forem liquidados, ou transferidos aos herdeiros.”

O art. 9º tratou da possibilidade de celebração de acordos entre os entes federados buscando aperfeiçoar a arrecadação e fiscalização:

"Art. 9º É facultado á União e aos Estados celebrar acordos para a melhor coordenação e desenvolvimento dos respectivos serviços, e, especialmente, para a uniformização de leis, regras ou praticas, arrecadação de impostos, prevenção e repressão da criminalidade e permuta de informações."

Após tratar da competência privativa da União e dos Estados, a Constituição de 1934 previu em seu art. 10, VII, a competência residual concorrente desses entes federados para a criação de outros impostos, estabelecendo o art. 11, a prevalência aos impostos criados pela União no caso de haver sobreposição de incidências, com vistas à evitar a ocorrência de bitributação.

"Art. 10 Compete concorrentemente á União e aos Estados:

(...)

VII, crear outros impostos, além dos que lhes são attribuidos privativamente.

(...)

Art. 11. É vedada a bi-tributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competencia fôr concorrente. Sem prejuizo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, ex officio ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existencia da bi-tributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalencia."

Para fazer efetiva a proclamada autonomia do Município, a Constituição de 1934 estabeleceu expressamente, no §2º de seu art. 13, os impostos e taxas de sua competência, *in verbis*:

"Art. 13 Os Municípios serão organizados de fôrma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse, e especialmente:

(...)

II, a decretação dos seus impostos e taxas, e a arrecadação e applicação das suas rendas;

(...)

§2º (...) pertencem aos Municípios:

I, o imposto de licenças;

II, os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a fôrma de decima ou de cédula de renda;

III, o imposto sobre diversões publicas;

IV, o imposto cedular sobre a renda de immoveis ruraes;

V, as taxas sobre serviços municipaes."

A competência do DF foi assim definida na Constituição de 1934:

“Art. 15. O Districto Federal será administrado por um Prefeito, de nomeação do Presidente da Republica com aprovação do Senado Federal, e demissível ad nutum, cabendo as funções deliberativas a uma Camara Municipal electiva. As fontes de receita do Districto Federal são as mesmas que competem aos Estados e Municípios, cabendo-lhe todas as despesas de caracter local.”

Por lógico, os tributos na Constituição de 1934 também deviam obediência a regras protetivas e limitadoras, ou vedação aos entes federados, inclusive os Municípios e DF, como o contido no art. 17 e seguintes:

“Art. 17. É vedado á União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VII, cobrar quaesquer tributos sem lei especial que os autorize ou fazel-os incidir sobre effeitos já produzidos por actos jurídicos perfeitos;

VIII, tributar os combustiveis produzidos no paiz para motores de explosão;

IX, cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduaes, intermunicipaes, de viação ou de transporte, ou quaesquer tributos que, no territorio nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos vehiculos que os transportarem;

X, tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma prohibição ás concessões de serviços publicos, quanto aos proprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento installado e utilizado exclusivamente para o objecto da concessão.

Paragrapho único. A prohibição constante do n. X não impede a cobrança de taxas remuneratorias devidas pelos concessionarios de serviços publicos.

Art. 18. É vedado á União decretar impostos que não sejam uniformes em todo o territorio nacional, ou que importem distincção em favor dos portos de uns contra os de outros Estados.

Art. 19. É defeso aos Estados, ao Districto Federal e aos Municípios:

(...)

IV, estabelecer differença tributaria, em razão da procedencia, entre bens de qualquer natureza;

(...).”

No capítulo II, que trata dos direitos e das garantias individuais na Constituição de 1934, vemos alguns princípios e regras aplicáveis à atividade tributária, e muito semelhantes aos que existem atualmente:

“Art. 113. A Constituição assegura aos brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á subsistencia, á segurança individual e á propriedade, nos termos seguintes:

1) Todos são iguais perante a lei. Não haverá privilégios, nem distincções, por motivo de nascimento, sexo, raça, profissões

próprias ou dos pais, classe social, riqueza, crenças religiosas ou idéias políticas.

2) Ninguém será obrigado a fazer, ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei.

3) A lei não prejudicará o direito adquirido, o acto jurídico perfeito e a coisa julgada.

(...)

8) É inviolável o sigillo da correspondencia.

(...)

13) É livre o exercício de qualquer profissão, observadas as condições de capacidade técnica e outras que a lei estabelecer, dictados pelo interesse publico.

(...)

16) A casa e asilo inviolável do individuo. (...)

17) É garantido o direito de propriedade, que não poderá ser exercido contra o interesse social ou colectivo, na forma que a lei determinar.

(...)

(...)

32) A União e os Estados concederão aos necessitados assistência judiciaria, creando, para esse effeito, órgãos especiaes, e assegurando a isenção de emolumentos, custas, taxas e sellos.

(...)

36) Nenhum imposto gravará directamente a profissão de escriptor, jornalista ou professor.

(...)

Art. 114. A especificação dos direitos e garantias expressos nesta Constituição não exclue outros, resultantes do regime e dos principios que ella adopta."

E ao tratar da Ordem Econômica e Social, A Constituição de 1934 também expôs, de forma implícita, alguns princípios vetores da tributação:

"Art. 115. A ordem economica deve ser organizada conforme os principios da justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existencia digna. Dentro desses limites, é garantida a liberdade economica.

(...)

Art. 124. Provada a valorização do immovel por motivo de obras publicas, a administração, que as tiver effectuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria.

(...)

Art. 126. Serão reduzidos de cincoenta por cento os impostos que recaiam sobre immovel rural, de área não superior a cincoenta hectares e de valor até dez contos de réis, instituido em bem de familia.

(...)

Art. 128. Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado.

(...)."

No capítulo que trata da família, o art. 147 estabelecia regra isonômica no que diz respeito à herança dos filhos:

“Art. 147. O reconhecimento dos filhos naturaes será isento de quaesquer sellos ou emolumentos, e a herança, que lhes caiba, ficará sujeita a impostos iguaes aos que recaíam sobre a dos filhos legítimos.”

No capítulo que trata da Educação e da Cultura, a Constituição de 1934 estabelecia regra imunizante no art. 154:

“Art. 154. Os estabelecimentos particulares de educação gratuita primaria ou profissional, officialmente considerados idoneos, serão isentos de qualquer tributo.”

No que diz respeito às disposições gerais da Constituição de 1934, veja-se a interessante previsão de limite expresso para aplicação de multas de mora no pagamento de tributos e outras limitações:

“Art. 184. O producto das multas não poderá ser attribuido, no todo ou em parte, aos funcionarios que as impuzerem ou confirmarem.

Paragrapho único. As multas de móra por falta de pagamento de impostos ou taxas lançados, não poderão exceder de dez por cento sobre a importancia em debito.

Art. 185. Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do augmento.

Art. 186. O producto de impostos, taxas ou quaesquer tributos creados para fins determinados, não poderá ter applicação differente. Os saldos que apresentarem annualmente serão, no anno seguinte, incorporados á respectiva receita, ficando extincta a tributação, apenas alcançado o fim pretendido.”

Nas disposições transitórias, também estiveram presentes algumas regras relativas à tributos, especialmente no que diz respeito à repartição de receitas, *in verbis*:

“Art. 6º. A discriminação de rendas estabelecida nos artigos 6º, 8º e 13, §2º, só entrará em vigor a 1 de janeiro de 1936.

§1º O excesso do imposto de exportação, cobrado actualmente pelos Estados, será reduzido automaticamente, a partir de 1 de janeiro de 1936, e á razão de dez por cento ao anno, até attingir aquelle limite.

§2º. Á mesma reducção ficam sujeitos os impostos que os Estados e os Municipios cobrem cumulativamente, constantes dos seus orçamentos para 1933, e que lhes não sejam attribuidos por esta Constituição.

§3º As taxas sobre exportação, instituídas para a defesa de productos agrícolas, continuarão a ser arrecadadas, até que se liquidem os encargos a que ellas sirvam de garantia, respeitados os compromissos decorrentes de convenios entre os Estados interessados, sem que a importancia da arrecadação possa, no todo ou em parte, ter outra applicação; e serão reduzidas, logo que se solvam os debitos em moeda nacional, a tanto quanto baste para o serviço de juros e amortização dos empréstimos contrahidos em moeda estrangeira.
(...)

Art. 8º O Senado Federal, com a collaboração dos Ministerios, especialmente o da Fazenda, elaborará um ante-projeto de emenda constitucional dos dispositivos concernentes á divisão das rendas, o qual será publicado para a respeito representarem, dentro em seis mezes, os poderes estaduaes, as associações profissionaes e os contribuintes em geral.

Paragrapho único. O ante-projeto, definitivamente elaborado no prazo de dois annos, servirá de base para a emenda dos referidos dispositivos; e, mesmo na sua falta, poderá a emenda ser feita, observando-se, num e noutro caso, excepcionalmente, o processo do art. 178, §1º."

2.4. CONSTITUIÇÃO DE 1937

A Constituição de 1937, editada para convalidar o regime autoritário do "Estado Novo", em seus primeiros artigos prescrevia a república e a federação nos seguintes termos:

"Art. 1º. O Brasil é uma República. O poder político emana do povo e é exercido em nome d'ele, e no interesse do seu bem estar, da sua honra, da sua independência e da sua prosperidade.
(...)

Art. 3º. O Brasil é um Estado Federal, constituído pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios. É mantida a sua actual divisão política e territorial."

No art. 20, prescrevia a competência da União para instituir impostos e taxas, *in verbis*:

"Art. 20. É da competência privativa da União:

I – Decretar impostos:

- a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;
- b) de consumo de quaisquer mercadorias;
- c) de renda e proventos de qualquer natureza;
- d) de transferência de fundos para o exterior;
- e) sobre atos emanados do seu governo, negócios da sua economia e instrumento ou contratos regulados por lei federal;
- f) nos Territórios, os que a Constituição attribue aos Estados;

II – Cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; de entrada, saída e estada de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais e às estrangeiras, que já tenham pago imposto de importação.”

A Lei Constitucional n.º 4 de 20 de setembro de 1940 alterou a Constituição de 1937, para estabelecer competência privativa da União para instituir um novo tributo, o imposto único sobre combustíveis:

“Artigo único. É da competência privativa da União, além dos poderes que lhe atribue o artigo 20 da Constituição, o de tributar a produção e o comércio, a distribuição e o consumo, inclusive a importação e a exportação do carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem.

O tributo sobre combustíveis e lubrificantes líquidos terá a forma de imposto único, incidindo sobre cada espécie de produto. Da sua arrecadação caberá aos Estados e Municípios uma quota-parte proporcional ao consumo nos respectivos territórios, a qual será aplicada na conservação e no desenvolvimento das suas redes rodoviárias.”

Ao mesmo tempo, por intermédio da Lei Constitucional n.º 3, de 18 de setembro de 1940, tratou-se de vedar aos Estados e aos Municípios a mesma possibilidade, com a inserção da alínea “d” nas vedações do art. 35 da Constituição, *in verbis*:

“Art. 35. É defeso aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)

d) tributar, direta ou indiretamente, a produção e o comércio, inclusive a distribuição e a exportação, de carvão mineral nacional e de combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem.”

Mais adiante, o texto da Constituição de 1937 trouxe a competência dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal para instituir impostos e taxas⁵, *in verbis*:

“Art. 23. É da competência exclusiva dos Estados⁶, salvo a limitação constante do art. 35, letra d⁷:

I – a decretação de impostos sobre:

- a) a propriedade territorial, exceto a urbana;
- b) transmissão de propriedade “causa mortis”;
- c) transmissão da propriedade imóvel inter-vivos, inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade;

⁵ Veja-se mais adiante, as modificações introduzidas pelo Decreto-Lei n. 1.202, de 08 de abril de 1939, pelo qual os artigos 25, 26, 30 à 35 da Constituição Federal perderam sua redação.

⁶ Posteriormente recebeu pequenas modificações, através do Decreto-lei n. 1.202, de 08 de abril de 1939, como adiante comentado.

⁷ Redação do caput conforme Lei Constitucional n. 3, de 18 de setembro de 1940.

- d) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido em lei estadual;
- e) exportação de mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento "ad valorem", vedados quaisquer adicionais;
- f) indústrias e profissões;
- g) atos emanados do seu governo e negócios da sua economia, ou regulados por lei estadual;

II – cobrar taxas de serviços estaduais.”

§1º. O imposto de venda será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie de produtos.

§2º O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais.

§3º Em casos excepcionais, e com o consentimento do Conselho Federal, o imposto de exportação poderá ser aumentado temporariamente além do limite de que trata a letra e do n.º I.

§4º O imposto sobre a transmissão dos bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território se acham situados; e o de transmissão causa mortis de bens incorpóreos, inclusive de títulos e créditos, ao Estado onde se tiver aberto a sucessão. Quando esta se haja aberto em outro Estado ou no estrangeiro, será devido o imposto ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros.

Art. 24. Os Estados poderão criar outros impostos. É vedada, entretanto, a bi-tributação, prevalecendo o imposto decretado pela União, quando a competência for concorrente. É da competência do Conselho Federal, por iniciativa própria ou mediante representação do contribuinte, declarar a existência da bi-tributação, suspendendo a cobrança do tributo estadual.⁸

Art. 25. O território nacional constituirá uma unidade do ponto de vista alfandegário, econômico e comercial, não podendo no seu interior estabelecer-se quaisquer barreiras alfandegárias ou outras limitações ao tráfego, vedado assim aos Estados como aos Municípios cobrar, sob qualquer denominação, impostos inter-estaduais, inter-municipais, de viação ou de transporte, que gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou de pessoas e dos veículos que os transportarem.

Art. 26. Os municípios serão organizados de forma a ser-lhes assegurada autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse, e especialmente:

(...).

b) à decretação dos impostos e taxas atribuídas à sua competência por esta Constituição e pelas Constituições e leis dos Estados;

(...).”

Art. 28. Além dos atribuídos a eles pelo artigo 23, parágrafo 2º, desta Constituição e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

I – o imposto de licenças;

II – o imposto predial e o territorial urbanos;

III – os impostos sobre diversões públicas;

IV – as taxas sobre serviços municipais.”

(...)

⁸ Veja-se adiante as modificações realizadas pelo Decreto-Lei n. 1.202, de 08 de abril de 1939.

Art. 30. O Distrito Federal será administrado por um Prefeito (...)⁹. As fontes de receita do Distrito Federal são as mesmas dos Estados e Municípios, cabendo-lhe todas as despesas de caráter local.
(...)

Em seguida, o texto constitucional tratou de estabelecer diversas regras tributárias para os entes federados, *in verbis*:

“Art. 32. É vedado à União, os Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios¹⁰:

- a) criar distinções entre brasileiros natos ou discriminações e desigualdades entre os Estados e municípios;
- b) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;
- c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros.

Parágrafo único. Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhe fôr outorgada, no interesse comum, por lei especial.

(...)

Art. 34. É vedado à União decretar impostos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que importem discriminação em favor dos portos de uns contra os de outros Estados.

Art. 35. É defeso aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)

- b) estabelecer discriminação tributária ou de qualquer outro tratamento entre bens ou mercadorias por motivo de sua procedência;
(...)

- d) tributar, direta ou indiretamente, a produção e o comércio, inclusive a distribuição e a exportação, de carvão mineral nacional e de combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem.” (alínea inserida pela Lei Constitucional n. 3/1940)."

Mais adiante, a Constituição de 1937 tratou de prescrever os direitos e garantias individuais, cujas regras de interesse para a tributação são as seguintes, *in verbis*:

“Art. 122. A Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no país o direito à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

- 1 – Todos são iguais perante a lei.
- 2 – Todos os brasileiros gozam do direito de livre circulação em todo o território nacional, podendo fixar-se em qualquer dos seus pontos, aí adquirir imóveis e exercer livremente a sua atividade.

(...)

- 6 – a inviolabilidade do domicílio e de correspondência, salvas as exceções expressas em lei.

⁹ Redação depois modificada pela Lei Constitucional n. 9, de 28 de fevereiro de 1945.

¹⁰ Caput com a redação dada pela Lei Constitucional n. 9, de 28 de fevereiro de 1945.

(...)

8 – a liberdade de escolha de profissão ou do gênero de trabalho, indústria ou comércio, observadas as condições de capacidade e as restrições impostas pelo bem público, nos termos da lei.

(...)

14 – o direito de propriedade, salvo a desapropriação por necessidade ou utilidade pública, mediante indenização prévia. O seu conteúdo e os seus limites serão os definidos nas leis que lhe regularem o exercício.¹¹

(...)

Art. 123. A especificação das garantias e direitos acima enumerados não exclue outras garantias e direitos, resultantes da forma de governo e dos princípios consignados na Constituição. O uso desses direitos e garantias terá por limite o bem público, as necessidades da defesa, do bem estar, da paz e da ordem coletiva, bem como as exigências da segurança da Nação e do Estado em nome dela constituído e organizado nesta Constituição.”

No artigo seguinte, componente do Capítulo que tratava da família, poderia ser encontrado suporte jurídico para eventual regra tributária mais benéfica, a ser estabelecida em prol de famílias mais numerosas, *in verbis*:

“Art. 124. A família, constituída pelo casamento indissolúvel, está sob a proteção especial do Estado. Às famílias numerosas serão atribuídas compensações na proporção dos seus encargos.”

Já no Capítulo que tratava da ordem econômica, foram insculpidas disposições de interesse indireto para a atividade tributária, e no art. 138, a citação das contribuições sindicais, *in verbis*:

“Art. 135. Na iniciativa individual, no poder de criação, de organização e de invenção do indivíduo, exercido nos limites do bem público, funda-se a riqueza e a prosperidade nacional. A intervenção do Estado no domínio econômico só se legitima para suprir as deficiências da iniciativa individual e coordenar os fatores da produção, de maneira a evitar ou resolver os seus conflitos e introduzir no jogo das competições individuais o pensamento dos interesses da Nação, representados pelo Estado.

A intervenção no domínio econômico poderá ser mediata ou imediata, revestindo a forma de controle, do estímulo ou da gestão direta.

(...)

¹¹ Tal dispositivo ganhou nova redação com a Lei Constitucional n. 05, de 10 de março de 1942, ficando assim redigida, *in verbis*: “14 – O direito de propriedade, salvo a desapropriação por necessidade ou utilidade pública, mediante indenização prévia, ou a hipótese prevista no §2º do art. 166. O seu conteúdo e os seus limites serão os definidos nas leis que lhe regularem o exercício.” O aludido parágrafo 2º do art. 166 tratava da possibilidade de o Presidente da República decretar a suspensão das garantias constitucionais atribuídas à propriedade e à liberdade das pessoas físicas ou jurídicas, súditos de Estado estrangeiro, diante da declaração de estado de emergência no Brasil.

Art. 138. A associação profissional ou sindical é livre. Sòmente, porém, o sindicato regularmente reconhecido pelo Estado tem o direito de representação legal dos que participarem da categoria de produção para que foi constituído, e de defender-lhes os direitos perante o Estado e as outras associações profissionais, estipular contratos coletivos de trabalho obrigatórios para todos os seus associados, impor-lhes contribuições e exercer em relação a êles funções delegadas de poder público.”

Cumpre ressaltar as modificações introduzidas pelo Decreto-Lei n. 1.202, de 08 de abril de 1939, que atingiram diversos dispositivos tributários da Constituição de 1937. Mas o Decreto-lei n.º 1.202/1939 realizou ínfima modificação na redação do artigo 23, que ficou alterado sem modificação substancial, nos seguintes dispositivos, *in verbis*:

“Art. 23 (...)

d) (...) como tal definido em lei;

(...)

II – cobrar taxas de seus serviços.

§3º. Em casos excepcionais, e com o consentimento do Presidente da República, o imposto de exportação poderá ser aumentado, temporariamente, além do limite do n. I, letra e.”

Ainda foram introduzidas outras pequenas modificações redacionais, mas sem alteração de sentido do texto. O mesmo Decreto-Lei ainda alterou o art. 24, cuja redação original foi transferida para o art. 25, ganhando também um parágrafo único, agora para prestigiar a figura do Presidente da República como o competente para declarar a existência de bitributação:

“Art. 25. (...)

Parágrafo único. A existência da bitributação será declarada por decreto do Presidente da República, que suspenderá a cobrança do tributo estadual.”

Na principal alteração, os artigos 25, 26, 30 à 35 da Constituição Federal de 1937 perderam sua redação original, sendo substituídos por outras normas, especialmente voltadas para a regulação do orçamento público. Ocupando-se de matéria tributária permaneceram apenas os novos arts. 32 e 33, o primeiro com a finalidade de regulamentar o poder do Presidente da República sobre as iniciativas de decretos-lei, e o segundo, definindo vedações aos Estados e Municípios, *in verbis*:

“Art. 32. Terão a sua vigência condicionada à aprovação do Presidente da República os decretos-leis que dispuserem, no todo ou em parte, sobre:

(...)

XVII – impostos ou taxas de exportação;

XVIII – impostos ou taxas de qualquer espécie, desde que se trate de nova tributação ou de majoração;

XXI – distribuição de impostos aos Municípios, na forma do art. 28 da Constituição;

XXII – concessões de isenções tributárias, privilégios ou garantias de juros pelos Estados ou Municípios;

(...)”¹²

“Art. 33. É vedado ao Estado e ao Município:

1 – Criar ou reconhecer distinções, discriminações ou desigualdades entre os seus naturais e os de outros Estados ou Municípios;

(...)

3 – Estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

(...)

5 – Tributar bens, rendas e serviços dos outros Estados e dos Municípios, compreendidos nessa proibição os serviços concedidos, desde que a isenção conste de lei especial;

(...)

7 – Estabelecer, manter, ou reconhecer discriminações de tributos, ou de qualquer outro tratamento, entre bens ou mercadorias, por motivo de procederem de outro Estado ou quaisquer circunscrições territoriais do país;

(...).”

O artigo 32 da Constituição foi novamente modificado em 1945, com a edição do Decreto-Lei n.º 7.518, de 03 de maio, ficando com a seguinte redação, in verbis:

“Art. 32. Dependerão de aprovação do Presidente da República os projetos de decreto-lei que dispuserem sobre as seguintes matérias:

(...)

IV – impostos ou taxas de exportação;

V – distribuição de impostos aos municípios na forma do art. 28 da Constituição;

VI – concessão de isenções tributárias;

VII – impostos ou taxas estaduais, desde que se trate de nova tributação ou de majoração, excetuadas as taxas relativas aos serviços industriais, explorados ou concedidos pelo Estado;

VIII – criação de impostos e taxas municipais, excetuadas as taxas relativas aos serviços industriais, explorados ou concedidos pelo Município, e as de limpeza pública e particular, calçamento e receita dos bens patrimoniais;

(...)

§1º São nulos de pleno direito os atos praticados com infração do disposto neste artigo. A declaração de nulidade poderá ainda ser feita

¹² Tal artigo foi novamente modificado em 1945, com a edição do Decreto-Lei n. 7.518, de 03 de maio, ficando com a seguinte redação, in verbis:

“Art. 32. Dependerão de aprovação do Presidente da República os projetos de decreto-lei que dispuserem sobre as seguintes matérias:

(...)

IV – impostos ou taxas de exportação;

V – distribuição de impostos aos municípios

de ofício, ou mediante representação de qualquer interessado, por decreto-lei federal.

§2º. A isenção do imposto de transmissão de propriedade, em benefício de instituição de notória utilidade pública, poderá ser concedida mediante decreto-lei aprovado pelo Conselho Administrativo."

2.5. CONSTITUIÇÃO DE 1946

Mantidos o regime republicano e federativo, mas agora em outro contexto político, pós Segunda Grande Guerra, a Constituição de 1946, assim prescreveu em seu art. 1º, para alguns artigos depois, prever a competência tributária da União, *in verbis*:

"Art. 1º. Os Estados Unidos do Brasil mantêm, sob o regime representativo, a Federação e a República.
Todo poder emana do povo e em seu nome será exercido. (...)."

"Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:

I – importação de mercadorias de procedência estrangeira;

II – consumo de mercadorias;

III – produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que fôr aplicável, aos minerais do país e à energia elétrica;

IV – renda e proventos de qualquer natureza;

V – transferência de fundos para o exterior;

VI – negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal.

§1º. São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

§2º. A tributação de que trata o n. III terá a forma de imposto único, que incidirá sobre cada espécie de produto. Da renda resultante, sessenta por cento no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal.

§3º. A União poderá tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e dos Municípios; mas não poderá fazê-lo em limites superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes.

§4º. A União entregará aos Municípios, excluídos os das capitais, dez por cento do total que arrecadar do imposto de que trata o n. IV, feita a distribuição em partes iguais e aplicando-se, pelo menos, metade da importância em benefícios de ordem rural.

§5º. Não se compreendem nas disposições do n. VI os atos jurídicos ou os seus instrumentos, quando forem partes a União, os Estados

ou os Municípios, ou quando incluídos na competência tributária estabelecida nos arts. 19 e 29.

§6°. Na iminência ou no caso de guerra externa, é facultado à União decretar impostos extraordinários, que não serão partilhados na forma do art. 21 e que deverão suprimir-se gradualmente, dentro em cinco anos, contados da data da assinatura da paz.

Art. 16. Compete ainda à União decretar os impostos previstos no artigo 19, que devam ser cobrados pelos Territórios.

Art. 17. À União é vedado decretar tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que importem distinção ou preferência para este ou aquele porto, em detrimento de outro de qualquer Estado.

(...)."

No artigo 19 coube ao texto constitucional prescrever a competência tributária dos Estados:

Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre:

- I – propriedade territorial, exceto a urbana;
- II – transmissão de propriedade causa mortis;
- III – transmissão de propriedade imobiliária inter vivos e sua incorporação ao capital de sociedades;
- IV – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;
- V – exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento ad valorem, vedados quaisquer adicionais;
- VI – os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua justiça e os negócios de sua economia.

§1°. O imposto territorial não incidirá sobre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

§2°. Os impostos sobre transmissão de bens corpóreos (ns. II e III) cabem ao Estado em cujo território estes se achem situados.

§3°. O imposto sobre transmissão causa mortis de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence, ainda quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros.

§4°. Os Estados não poderão tributar títulos da dívida pública emitidos por outras pessoas jurídicas de direito público interno, em limite superior ao estabelecido para as suas próprias obrigações.

§5°. O imposto sobre vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino.

§6°. Em casos excepcionais, o Senado Federal poderá autorizar o aumento, por determinado tempo, do imposto de exportação até o máximo de dez por cento ad valorem.

Art. 20. Quando a arrecadação estadual de impostos, salvo a do imposto de exportação, exceder, em Município que não seja o da capital, o total das rendas locais de qualquer natureza, o Estado dar-lhe-á anualmente trinta por cento do excesso arrecadado."

Nos artigos seguintes, foram previstas diversas normas diretrizes da atividade tributária pelos entes federados, prevendo-se também a competência tributária dos Municípios como forma de assegurar sua autonomia, *in verbis*:

“Art. 21. A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhes são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança.

(...)

Art. 26. O Distrito Federal será administrado por Prefeito, de nomeação do Presidente da República, e terá Câmara, eleita pelo povo, com funções legislativas.

(...)

§4. Ao Distrito Federal cabem os mesmos impostos atribuídos por esta Constituição aos Estados e aos Municípios.

Art. 27. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de taxas, inclusive pedágio, destinadas exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas.

Art. 28. A autonomia dos Municípios será assegurada:

- I – pela eleição do Prefeito e dos vereadores;
- II – pela administração própria, no que concerne ao seu peculiar interesse e, especialmente:
- a) à decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e à aplicação das suas rendas;

(...)

Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos parágrafos 2º e 4º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos:

- I – predial e territorial urbano;
- II – de licença;
- III – de indústrias e profissões;
- IV – sobre diversões públicas;
- V – sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência.

Art. 30. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:

- I – contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas;
- II – taxas;
- III – quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços.

Parágrafo único. A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado.

Art. 31. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

I – criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uns contra outros Estados ou Municípios;

II – estabelecer ou subvencionar cultos religiosos, ou embaraçar-lhes o exercício;

III – ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto ou igreja, sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo;

(...)

V – lançar imposto sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

b) templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins;

c) papel destinados exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Parágrafo único. Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo poder competente ou quando a União a instituir em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum.

Art. 32. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza.

(...).”

No Capítulo que trata dos direitos e garantias individuais, a Constituição de 1946 prescreveu diversas regras de interesse direto ou indireto para a atividade tributária, *in verbis*:

“Art. 141. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

§1º. Todos são iguais perante a lei.

§2º. Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

§3º. A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

(...)

§6º. É inviolável o sigilo da correspondência.

(...)

§14º. É livre o exercício de qualquer profissão, observadas as condições de capacidade que a lei estabelecer.

§15º. A casa é o asilo inviolável do indivíduo.(...)

§16º. É garantido o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro.(...)

(...)

§34º. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia

autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

(...)

§37°. É assegurado a quem quer que seja o direito de representar, mediante petição dirigida aos poderes públicos, contra abusos de autoridades, e promover a responsabilidade delas.

(...)

Art. 142. Em tempo de paz qualquer pessoa poderá com os seus bens entrar no território nacional, nele permanecer ou dele sair, respeitados os preceitos da lei.

(...)

Art. 144. A especificação dos direitos e garantias expressas nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota."

No Capítulo que trata da ordem econômica e social, a Constituição de 1946 já expressava preocupação especial com a assistência, previdência social e a organização profissional e sindical, campos de atuação do Estado que hoje são de especial interesse para a cobrança de contribuições especiais, *in verbis*:

"Art. 145. A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da justiça social, conciliando a liberdade de iniciativa com a valorização do trabalho humano.

Parágrafo único. A todos é assegurado trabalho que possibilite existência digna. O trabalho é obrigação social.

Art. 146. A União poderá, mediante lei especial, intervir no domínio econômico e monopolizar determinada indústria ou atividade. A intervenção terá por base o interesse público e por limite os direitos fundamentais assegurados nesta Constituição.

Art. 147. O uso da propriedade será condicionado ao bem-estar social. (...)

(...)

Art. 157. A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão aos seguintes preceitos, além de outros que visem à melhoria da condição dos trabalhadores:

(...)

XIV – assistência sanitária, inclusive hospitalar e médica preventiva, ao trabalhador e à gestante;

XV – assistência aos desempregados;

XVI – previdência, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, em favor da maternidade e contra as conseqüências da doença, da velhice, da invalidez e da morte;

XVII – obrigatoriedade da instituição do seguro pelo empregador contra os acidentes do trabalho.

(...)

Art. 159. É livre a associação profissional ou sindical, sendo reguladas por lei a forma de sua constituição, a sua representação

legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas pelo poder público.
(...)

Art. 161. A lei regulará o exercício das profissões liberais e a revalidação de diploma expedido por estabelecimento estrangeiro de ensino."

No Capítulo que trazia as disposições gerais da Constituição de 1946, foram previstos os seguintes dispositivos de interesse direto ou indireto para a atividade tributária, um dos quais trata inclusive de positivar o princípio da capacidade contributiva, *in verbis*:

"Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Art. 203. Nenhum imposto gravará diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas."

A Constituição de 1946 continha outros dispositivos interessantes do ponto de vista tributário no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos seguintes termos:

"Art. 13. A discriminação de rendas estabelecidas nos arts. 19 a 21 e 29 da Constituição Federal entrará em vigor a 1 de janeiro de 1948, na parte em que modifica o regime anterior.

§1º. Os Estados, que cobrarem impostos de exportação acima do limite previsto no art. 19, n.º V, reduzirão gradativamente o excesso, dentro do prazo de quatro anos, salvo o disposto no §6º daquele dispositivo.

§2º. A partir de 1948 se cumprirá gradativamente:

I – no curso de dois anos, o disposto no art. 15, §4º, entregando a União aos Municípios a metade da cota no primeiro ano e a totalidade dela no segundo;

II – no curso de quatro anos, a extinção dos impostos que, pela Constituição, se não incluíam na competência dos governos que atualmente os arrecadam;

III – no curso de dez anos, o disposto no art. 20 da Constituição.

§3º. A lei federal ou estadual, conforme o caso, poderá estabelecer prazo mais breve para o cumprimento dos dispositivos indicados nos parágrafos anteriores.

(...)

Art. 27. Durante o prazo de quinze anos, a contar da instalação da Assembléia Constituinte, o imóvel adquirido, para sua residência, por jornalista que outro não possua, será isento do imposto de transmissão e, enquanto servir ao fim previsto neste artigo, do respectivo imposto predial.

Parágrafo único. Será considerado jornalista, para os efeitos d'este artigo, aquêle que comprovar estar no exercício da profissão de acôrdo com a legislação vigente, ou nela houver sido aposentado. (...)."

Posteriormente, em 22 de novembro de 1961 foi aprovada a Emenda Constitucional n.º 5, que alterou a discriminação de rendas que havia sido feita na Constituição de 1946, nos seguintes termos:

"Redijam-se assim os seguintes parágrafos do art. 15:

§4º. A União entregará aos Municípios 10% (dez por cento) do total que arrecadar do imposto de que trata o n.º II, efetuada a distribuição em partes iguais, e fazendo-se o pagamento de modo integral, de uma só vez, a cada município, durante o quarto trimestre de cada ano.

§5º. A União entregará igualmente aos municípios 15% (quinze por cento) do total que arrecadar do imposto de que trata o n.º IV, feita a distribuição em partes iguais, devendo o pagamento a cada município ser feito integralmente, de uma só vez, durante o terceiro trimestre de cada ano.

§6º. Metade, pelo menos, da importância entregue aos municípios, por efeito do disposto no §5º, será aplicada em benefícios de ordem rural. Para os efeitos d'este parágrafo, entende-se por benefício de ordem rural todo o serviço que fôr instalado ou obra que fôr realizada com o objetivo de melhoria das condições econômicas, sociais, sanitárias ou culturais das populações das zonas rurais.

§7º. Não se compreendem nas disposições do n.º VI os atos jurídicos ou os seus instrumentos, quando incluídos na competência tributária estabelecida nos arts. 19 e 29.

§8º. Na iminência ou no caso de guerra externa, é facultado à União decretar impostos extraordinários, que não serão partilhados na forma do art. 21 e que deverão suprimir-se gradualmente, dentro em cinco anos, contados da data da assinatura da paz.

Redija-se assim o art. 19:

Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sôbre:

- I – Transmissão de propriedade causa mortis;
- II – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;
- III – exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de 5% (cinco por cento) ad valorem, vedados quaisquer adicionais;
- IV – os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua justiça e os negócios de sua economia.

§1º. O imposto sôbre transmissão causa mortis de bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território estes se achem situados.

§2º. O imposto sôbre transmissão causa mortis de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence ainda, quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros.

§3º. Os Estados não poderão tributar títulos da dívida pública emitidos por outras pessoas jurídicas de direito público interno, em limite superior ao estabelecido para as suas próprias obrigações.

§4º. O imposto sobre as vendas e consignações será uniforme, sem distinção de procedência ou destino.

§5º. Em caso excepcional o Senado Federal poderá autorizar o aumento, por determinado tempo, do imposto de exportação, até o máximo de 10%, (dez por cento) ad valorem.

Redija-se assim o art. 29:

Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhe forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos:

I – Sobre propriedade territorial urbana e rural;

II – predial;

III – sobre transmissão de propriedade imobiliária inter vivos e sua incorporação ao capital de sociedades;

IV – de licenças;

V – de indústrias e profissões;

VI – sobre diversões públicas;

VII – sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência.

Parágrafo único. O imposto territorial rural não incidirá sobre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário."

Por meio da Emenda Constitucional n.º 7, publicada em 22 de maio de 1964, foi suspensa a aplicação da anualidade dos tributos, *in verbis*:

"Artigo único. A vigência do parágrafo 34 do artigo 141 da Constituição Federal, na parte em que exige a prévia autorização orçamentária para a cobrança de tributo em cada exercício, fica suspensa até 31 de dezembro de 1964."¹³

Por meio da Emenda Constitucional n.º 9, publicada em 24 de julho de 1964, o art. 203 ganhou a seguinte redação, conformando a imunidade tributária antes aplicável à remuneração de professores, jornalistas e os direitos de autor, *in verbis*:

"Art. 203. Nenhum imposto gravará diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais (art. 15, n.º IV)."¹⁴

Por meio da Emenda Constitucional n.º 10, publicada em 11 de novembro de 1964, houveram as seguintes modificações na matéria tributária da Constituição de 1946, *in verbis*:

"Art. 2º. O art. 15 é acrescido do item e parágrafo seguintes:

¹³ Vide o parágrafo 34 do art. 141, *in verbis*: "§34º. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra." (grifo nosso).

¹⁴ O inciso IV do art. 15 citado, refere-se ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

'Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:

.....
VII – Propriedade territorial rural.
.....

§9º. O produto da arrecadação do imposto territorial rural será entregue, na forma da lei, pela União aos Municípios onde estejam localizados os imóveis sobre os quais incida a tributação.'

Art. 3º. O art. 29 da Constituição e o seu inciso I passam a ter a seguinte redação:

'Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§2º, 4º, 5º e 9º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos:

I – Sobre propriedade territorial urbana;

(...)

Art. 5º. Ao art. 147 da Constituição Federal são acrescentados os parágrafos seguintes:

§1º. Para os fins previstos neste artigo, a União poderá promover a desapropriação da propriedade territorial rural, mediante pagamento da prévia e justa indenização em títulos especiais da dívida pública, com cláusula de exata correção monetária, segundo índices fixados pelo Conselho Nacional de Economia, resgatáveis no prazo máximo de vinte anos, em parcelas anuais sucessivas, assegurada a sua aceitação, a qualquer tempo, como meio de pagamento de até cinquenta por cento do Imposto Territorial Rural e como pagamento do preço de terras públicas.

§2º. A lei disporá sobre o volume anual ou periódico das emissões, bem como sobre as características dos títulos, a taxa dos juros, o prazo e as condições de resgate.

(...)

§4º. A indenização em títulos somente se fará quando se tratar de latifúndio, como tal conceituado em lei, excetuadas as benfeitorias necessárias e úteis, que serão sempre pagas em dinheiro.

(...)

§6º. No casos de desapropriação, na forma do §1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade desapropriada.'

(...)."

A Emenda Constitucional n.º 11, publicada em 05 de abril de 1965 tratou de expor a necessidade de previsão da fonte de custeio para novos benefícios assistenciais ou previdenciários, *in verbis*:

"Artigo único. Ao art. 157 da Constituição é acrescentado um parágrafo, com a redação seguinte, passando o atual parágrafo único a §1º:

§2º. Nenhuma prestação de serviço de caráter assistencial ou de benefício compreendido na previdência social poderá ser criada, majorada ou estendida sem a correspondente fonte de custeio total."

Capítulo II – Dos Impostos

Seção I – Disposições Gerais

Art. 5º. Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam desta Emenda, com as competências e limitações nela previstas.

Art. 6º. Competem:

I – ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios;

II – à União, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados, e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente os atribuídos a estes.

Seção II – Impostos sobre Comércio Exterior

Art. 7º. Compete à União:

I – o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros;

II – o imposto sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados.

§1º. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos a que se refere este artigo, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e de comércio exterior.

§2º. A receita líquida do imposto a que se refere o n.º II deste artigo destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei.

Seção III – Impostos sobre o Patrimônio e a Renda

Art. 8º. Competem à União:

I – o imposto sobre a propriedade territorial rural;

II – o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Art. 9º. Compete aos Estados o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

§1º. O imposto incide sobre a cessão de direitos relativos à aquisição dos bens referidos neste artigo.

§2º. O imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daquelas cuja atividade preponderante, como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§3º. O imposto compete ao Estado da situação do imóvel sobre que versar a mutação patrimonial, mesmo que esta decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

§4º. A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal nos termos do disposto em lei complementar e o seu montante será dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o art. 8º, n.º II, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.

Art. 10. Compete aos Municípios o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Seção IV – Impostos sobre a Produção, e a Circulação

Art. 11. Compete à União o imposto sobre produtos industrializados.
Parágrafo único. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.

Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§1º. A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar.

§2º. O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

Art. 13. Compete aos Municípios cobrar o imposto referido no artigo com base na legislação estadual a ele relativa, e por alíquota não superior a 30% (trinta por cento) da instituída pelo Estado.

Parágrafo único. A cobrança prevista neste artigo é limitada às operações ocorridas no território do Município, mas independente da efetiva arrecadação, pelo Estado, do imposto a que se refere o artigo anterior.

Art. 14. Compete à União o imposto:

I – sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários;

II – sobre serviços de transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal.

§1º. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, nos casos do n.º I deste artigo, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.

§2º. A receita líquida do imposto nos casos do n.º I deste artigo, destina-se à formação de reservas monetárias.

Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12.

Seção V – Impostos Especiais

Art. 16. Compete à União o imposto sobre:

I – produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza;

II – produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;

III – produção, circulação ou consumo de minerais do País.

Parágrafo único. O imposto incide, uma só vez, sobre uma dentre as operações previstas em cada inciso deste artigo e exclui quaisquer outros tributos, sejam quais forem sua natureza ou competência, incidentes sobre aquelas operações.

Art. 17. Compete à União, na iminência ou no caso de guerra externa, instituir, temporariamente, impostos extraordinários, compreendidos ou não na enumeração constante dos artigos 8º e 16, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.

Capítulo III – Das Taxas

Art. 18. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar taxas em função do exercício regular do poder de polícia, ou pela utilização, efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

Parágrafo único. As taxas não terão base de cálculo idêntica à que corresponda a imposto referido nesta Emenda.

Capítulo IV – Das Contribuições de Melhoria

Art. 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Capítulo V – Das Distribuições de Receitas Tributárias

(...)

Art. 24. A lei federal pode cometer aos Estados, ao Distrito Federal, ou aos Municípios o encargo de arrecadar os impostos, de competência da União, cujo produto lhes seja distribuído no todo ou em parte.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se à arrecadação dos impostos de competência dos Estados, cujo produto estes venham a distribuir, no todo ou em parte, aos respectivos Municípios.

Capítulo VI – Disposições Finais e Transitórias

Art. 25. Ressalvado o disposto no artigo 26 e seus parágrafos, ficam revogados ou substituídos pelas disposições desta Emenda o art. 15 e seus parágrafos, o art. 21, o §4º do art. 26, o art. 27, o art. 29 e seu parágrafo único, os de ns. I e II do art. 30 e seu parágrafo único, o art. 32, o § 34 do art. 141, o art. 202 e o art. 203 da Constituição, o art. 5º da Emenda Constitucional n.º 3, a Emenda Constitucional n.º 5 e os arts. 2º e 3º da Emenda Constitucional n.º 10.

Art. 26. Os tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, vigentes à data da promulgação desta Emenda, salvo o imposto de exportação, poderão continuar a ser

cobrados até 31 de dezembro de 1966, devendo, nesse prazo, ser revogados, alterados ou substituídos por outros na conformidade do disposto nesta Emenda.

§1°. A lei complementar poderá estabelecer que as alterações e substituições tributárias na conformidade do disposto nesta Emenda, entrem gradualmente em vigor nos exercícios de 1967, 1968 e 1969.

§2°. O art. 20 da Constituição ficará revogado, em relação a cada Estado, na data da entrada em vigor da lei que nêle instituir o imposto previsto no artigo 12 desta Emenda.

§3°. Entrará em vigor a 1° de janeiro do ano seguinte ao da promulgação desta Emenda o disposto no artigo 7°, n.º II, no seu §2°, e, quanto ao imposto de exportação, o previsto no seu §1°.

Art. 27. São extensivos à Região Amazônica todos os incentivos fiscais, favores creditícios e demais vantagens concedidas pela legislação à Região Nordeste do Brasil.

Brasília, 1 de dezembro de 1965."

2.7. CONSTITUIÇÃO DE 1967 – APROFUNDAMENTO DA SISTEMATIZAÇÃO DA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição publicada em 24 de janeiro de 1967 manteve basicamente a sistematização anteriormente levada à efeito pela Emenda Constitucional n.º 18/1965, aprofundando-a, e prevendo um maior campo de incidência para as contribuições especiais, retiradas do capítulo específico do sistema tributário, *in verbis*:

"Art. 1º. O Brasil é uma República Federativa, constituída, sob o regime representativo, pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios.

§1º. Todo poder emana do povo e em seu nome é exercido.
(...)

Art. 9º. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

- I - criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uns contra outros Estados ou Municípios;
- II - estabelecer cultos religiosos ou igrejas; subvencioná-los; embaraçar-lhes o exercício; (...).

Art. 13. Os Estados se organizam e se regem pelas Constituições e pelas leis que adotarem (...)

§3º. Para a execução, por funcionários federais ou municipais, de suas leis, serviços ou decisões, os Estados poderão celebrar convênios com a União ou os Municípios.
(...)

Art. 16. A autonomia municipal será assegurada:

- I - pela eleição direta de Prefeito (...)
- II - pela administração própria, no que concerne ao seu peculiar interesse, especialmente quanto:

- a) à decretação e arrecadação dos tributos de sua competência, e à aplicação de suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei estadual;
- b) à organização dos serviços públicos locais.

(...)

Capítulo V - Do Sistema Tributário

Art. 18. O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo, em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais.

Art. 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar:

I - os impostos previstos nesta Constituição;

II - taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram.

§1º. Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.

§2º. Para cobrança das taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.

§3º. A lei fixará os critérios, os limites e a forma de cobrança da contribuição de melhoria a ser exigida sobre cada imóvel, sendo que o total da sua arrecadação não poderá exceder o custo da obra pública que lhe der causa.

§4º. Sómente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório.

§5º. Competem ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e Municípios; e à União, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se o Território não fôr dividido em Municípios, os impostos municipais.

§6º. A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos nesta Constituição, instituir outros além daqueles a que se referem os arts. 22 e 23 e que não se contenham na competência tributária privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a determinados impostos, cuja incidência seja definida em lei federal.

§7º. Mediante convênio, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão delegar, uns aos outros, atribuições de administração tributária, e coordenar ou unificar serviços de fiscalização e arrecadação de tributos.

§8º. A União, os Estados e os Municípios criarão incentivos fiscais à industrialização dos produtos do solo e do subsolo, realizado no imóvel de origem.

Art. 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

II - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, exceto o pedágio para atender ao custo de vias de transporte;

III - criar imposto sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a renda ou os serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei;
- d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§1º. O disposto na letra a do n.º III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; mas não se estende, porém, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§2º. A União, mediante lei complementar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.

Art. 21. É vedado:

I - à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em relação a determinado Estado ou Município;

II - à União tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e Municípios, em níveis superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes;

III - aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.

Art. 22. Compete à União decretar impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - propriedade territorial rural;

IV - rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos;

V - produtos industrializados;

VI - operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VII - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;

VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;

IX - produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;

X - extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País.

§1º. O imposto territorial, de que trata o item III, não incidirá sobre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

§2º. É facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos a que se referem os n.ºs I, II e VI, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e de comércio exterior, ou de política monetária.

§3º. A lei poderá destinar a receita dos impostos referidos nos itens II e VI à formação de reservas monetárias.

§4º. O imposto sobre produto industrializado será seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.

§5º. Os impostos a que se referem os n.ºs VIII, IX e X incidem, uma só vez, sobre uma dentre as operações ali previstas e excluem quaisquer outros tributos, sejam quais forem a sua natureza e competência, relativos às mesmas operações.

§6º. O disposto no parágrafo anterior não inclui, todavia, a incidência, dentro dos critérios e limites fixados em lei federal, do imposto sobre a circulação de mercadorias na operação de distribuição, ao consumidor final, dos lubrificantes e combustíveis líquidos utilizados por veículos rodoviários e cuja receita seja aplicada exclusivamente em investimentos rodoviários.

Art. 23. Compete à União, na iminência ou no caso de guerra externa, instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos, ou não, na sua competência tributária, que serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas que determinaram a cobrança.

Art. 24. Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;

II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, §6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

§1º. Pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza que, de acordo com a lei federal, são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho e dos títulos da sua dívida pública.

§2º. O imposto a que se refere o n.º I compete ao Estado da situação do imóvel; ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro, sua alíquota não excederá dos limites fixados em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto na lei, e o seu montante será dedutível do imposto cobrado pela União sobre a renda auferida na transação.

§3º. O imposto a que se refere o n.º I não incide sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas, salvo se estas tiverem por atividade preponderante o comércio desses bens ou direitos, ou a locação de imóveis.

§4º. A alíquota do imposto a que se refere o n.º II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, e não excederá, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, os limites fixados em resolução do Senado, nos termos do disposto em lei suplementar.

§5º. O imposto sobre circulação de mercadorias é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado, e não

incidirá sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao exterior.

§6º. Os Estados isentarão do imposto sobre circulação de mercadorias a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada.

§7º. Do produto da arrecadação do imposto a que se refere o item II, oitenta por cento constituirão receita dos Estados e vinte por cento, dos Municípios. As parcelas pertencentes aos Municípios serão creditadas em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos fixados em lei federal.

Art. 25. Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

§1º. Pertencem aos Municípios:

a) o produto da arrecadação do imposto a que se refere o art. 22, n.º III, incidente sobre os imóveis situados em seu território;

b) o produto da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza que, de acordo com a lei federal, são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho e dos títulos da sua dívida pública.

§2º. As autoridades arrecadoras dos tributos a que se refere a letra a do parágrafo anterior farão entrega, aos Municípios, das importâncias recebidas que lhes pertencerem, à medida em que forem sendo arrecadadas, independentemente de ordem das autoridades superiores, em prazo não maior de trinta dias, a contar da data da arrecadação, sob pena de demissão.

(...)."

Após estabelecer uma série de regras sobre a repartição de receitas tributárias, mais adiante, na Seção VI, que trata do orçamento público, o art. 65 da Constituição de 1967 traz regra proibitiva da vinculação da receita de tributos, nos seguintes termos, *in verbis*:

"Art. 65. (...)

(...)

§3º. Ressalvados os impostos únicos e as disposições desta Constituição e de leis complementares, nenhum tributo terá a sua arrecadação vinculada a determinado órgão, fundo ou despesa. A lei poderá, todavia, instituir tributos cuja arrecadação constitua receita do orçamento de capital, vedada sua aplicação no custeio de despesas correntes."

Em seguida, o texto constitucional estabelece os direitos e garantias fundamentais, dos quais os seguintes interessaram à atividade tributária:

Art. 150. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§1º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de sexo, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas. (...)

§2º. Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

§3º. A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

(...)

§9º. São invioláveis a correspondência e o sigilo das comunicações telegráficas e telefônicas.

§10º. A casa é o asilo inviolável do indivíduo. (...)

(...)

§11º. Não haverá pena de morte, (...). A lei disporá sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de função pública.

(...)

§22. É garantido o direito de propriedade (...)

§23. É livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, observadas as condições de capacidade que a lei estabelecer.

(...)

§29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

§30. É assegurado a qualquer pessoa o direito de representação e de petição aos Poderes Públicos, em defesa de direitos ou contra abusos de autoridade.

(...)

No art. 157 e seguintes, tratou-se da ordem econômica e social:

Título III – Da Ordem Econômica e Social

Art. 157. A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:

I – liberdade de iniciativa;

II – valorização do trabalho como condição da dignidade humana;

III – função social da propriedade;

IV – harmonia e solidariedade entre os fatores de produção;

V – desenvolvimento econômico;

(...)

§1º. Para os fins previstos neste artigo, a União poderá promover a desapropriação da propriedade territorial rural, mediante pagamento de prévia e justa indenização em títulos especiais da dívida pública, com cláusula de exata correção monetária, resgatáveis no prazo máximo de vinte anos, em parcelas anuais sucessivas, assegurada sua aceitação, a qualquer tempo, como meio de pagamento de até cinquenta por cento do imposto territorial rural e como pagamento do preço de terras públicas.¹⁵

¹⁵ Posteriormente, o Ato Institucional n.º 9, publicado em 25 de abril de 1969, veio alterar levemente a redação desse dispositivo, para o fim de retirar a expressão “prévia indenização”, inserindo a expressão “fixada segundo os critérios que a lei estabelecer”, para efeitos de determinação da indenização por desapropriação do imóvel rural. Veja-se que a nova redação aqui ressaltada não alterou a possibilidade

(...)

§6. Nos casos de desapropriação, na forma do §1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade desapropriada.

(...)

§8. São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei da União, quando indispensável por motivos de segurança nacional, ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficiência no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais.

§9. Para atender à intervenção no domínio econômico, de que trata o parágrafo anterior, poderá a União instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer.

(...)

Art. 158. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XIII – estabilidade, com indenização ao trabalhador despedido, ou fundo de garantia equivalente;

(...)

XVI – previdência social, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, para seguro-desemprego, proteção da maternidade e nos casos de doença, velhice, invalidez e morte;

XVII – seguro obrigatório pelo empregador contra acidentes do trabalho;

(...)

§1. Nenhuma prestação de serviço de caráter assistencial ou de benefício compreendido na previdência social será criada, majorada ou estendida, sem a correspondente fonte de custeio total.

§2. A parte da União no custeio dos encargos a que se refere o n.º XVI deste artigo será atendida mediante dotação orçamentária, ou com o produto de contribuições de previdência arrecadadas, com caráter geral, na forma da lei.

Art. 159. É livre a associação profissional ou sindical; a sua constituição, a representação legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas de poder público serão assegurados em lei.

§1. Entre as funções delegadas a que se refere este artigo, compreende-se a de arrecadar, na forma da lei, contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas.

(...)

Art. 163. Às empresas privadas compete preferencialmente, com o estímulo e apoio do Estado, organizar e explorar as atividades econômicas.

(...)

§3º. A empresa pública que explorar atividade não monopolizada ficará sujeita ao mesmo regime tributário aplicável às empresas privadas.
(...).”

Posteriormente foi editado o Ato Complementar n.º 40, publicado em 31 de dezembro de 1968, pelo qual o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) deixou de incidir sobre lubrificantes e combustíveis, ficando restrito à circulação de “mercadorias”.

Ainda foi modificado o artigo que previa o imposto estadual sobre transmissão *causa mortis*, para o fim de explicitar a competência do Poder Executivo da União para encaminhar a proposta de lei fixadora de limites para suas alíquotas. Veja-se abaixo, os artigos do Ato Complementar n.º 40/1968 que versaram matéria tributária:

“Art. 2º. Fica revogado o §6º do art. 22 da Constituição de 24 de janeiro de 1967.¹⁶

Art. 3º. Os dispositivos da Constituição de 24 de janeiro de 1967, adiante indicados, passam a vigorar com a seguinte redação:
(...)

‘Art.24.....

.....
II – operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes.¹⁷

‘Art.24.....

.....
§2º. O imposto a que se refere o n.º I compete ao Estado da situação do imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, por proposta do Poder Executivo da União, na forma prevista em lei federal, e o seu montante será dedutível do imposto cobrado pela União sobre a renda auferida na transação.¹⁸

¹⁶ Eis o parágrafo revogado, que tratava de explicitar a possibilidade do imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) incidir sobre a circulação de lubrificantes e combustíveis líquidos, in verbis:

“Art. 22. (...)

(...)

§6º. O disposto no parágrafo anterior não inclui, todavia, a incidência, dentro dos critérios e limites fixados em lei federal, do imposto sobre a circulação de mercadorias na operação de distribuição, ao consumidor final, dos lubrificantes e combustíveis líquidos utilizados por veículos rodoviários e cuja receita seja aplicada exclusivamente em investimentos rodoviários.”

¹⁷ Eis a redação original do inciso II do art. 24, que previa a incidência do ICM sobre lubrificantes e combustíveis líquidos, in verbis: “II - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, §6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.”

¹⁸ Eis a redação original do parágrafo 2º do art. 24, in verbis: “§2º. O imposto a que se refere o n.º I compete ao Estado da situação do imóvel; ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro, sua alíquota não excederá dos limites fixados em resolução do Senado Federal, nos termos

'Art.24.....

§4º. A alíquota do imposto a que se refere o n.º II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro.¹⁹ (...)."

2.8. EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 1/1969

Estando o Congresso Nacional impedido de exercer suas funções por força de um recesso forçado pelo Regime Militar vigente à época, o Poder Executivo, tencionando modificações na Constituição de 1967, editou em 17 de outubro de 1969 uma "emenda constitucional", a de n.º 1, publicada em 20 de outubro do mesmo ano. Nos primeiros artigos, após qualificar o regime político brasileiro, estabeleceram-se algumas vedações aos entes federados, que possuem reflexos na atividade fiscal, para em seguida, prever-se o sistema tributário, *in verbis*:

"Art. 1º. O Brasil é uma República Federativa, constituída, sob o regime representativo, pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios.

§1º. Todo o poder emana do povo e em seu nome é exercido.
(...)

Art. 9º. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

- I - criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uma dessas pessoas de direito público interno contra outra;
- II - estabelecer cultos religiosos ou igrejas; subvencioná-los; embaraçar-lhes o exercício; (...).

Art. 13. Os Estados organizar-se-ão e reger-se-ão pelas Constituições e leis que adotarem (...)

§3º. A União, os Estados e os Municípios poderão celebrar convênios para execução de suas leis, serviços ou decisões, por intermédio de funcionários federais, estaduais ou municipais.
(...)

Art. 15. A autonomia municipal será assegurada:

do disposto na lei, e o seu montante será dedutível do imposto cobrado pela União sobre a renda auferida na transação."

¹⁹ Veja-se aqui a redação original do parágrafo 4º do art. 24 da Constituição de 1967, *in verbis*: "§4º. A alíquota do imposto a que se refere o n.º II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, e não excederá, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, os limites fixados em resolução do Senado, nos termos do disposto em lei complementar."

(...)

II – pela administração própria, no que respeita ao seu peculiar interesse, especialmente quanto:

a) à decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e à aplicação de suas rendas (...);

(...)

Capítulo V – Do Sistema Tributário

Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

I – taxas, arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; e

II – contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

§1º. Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

§2º. Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.

§3º. Somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório.

§4º. Ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios competem, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios; e à União, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se o Território não fôr dividido em Municípios, os impostos municipais.

§5º. A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos previstos nesta Constituição, instituir outros impostos, além dos mencionados nos artigos 21 e 22 e que não sejam da competência tributária privativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a impostos, cuja incidência seja definida em lei federal.

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

II – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; e

III – instituir imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) os templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§1º. O disposto na alínea 'a', do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente

comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda.

§2º. A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.

Art. 20. É vedado:

I – à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou implique distinção ou preferência em relação a qualquer Estado ou Município em prejuízo de outro;

II – à União tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e Municípios, em níveis superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes; e

III – aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou destino.

Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

I – Importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo;

II – exportação para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, observado o disposto no final do item anterior;

III – propriedade territorial rural;

IV – renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos, na forma da lei;

V – produtos industrializados, também observado o disposto no final do item I;

VI – operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VII – serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;

VIII – produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sobre elas; e

IX – a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País enumerados em lei, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, observado o disposto no final do item anterior.

§1º. A União poderá instituir outros impostos, além dos mencionados nos itens anteriores, desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos previstos nos artigos 23 e 24.

§2º. A União pode instituir:

I – **contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais; e**

II – empréstimos compulsórios nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário.

§3º. O imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.

§4º. A lei poderá destinar a receita dos impostos enumerados nos itens II e VI deste artigo à formação de reservas monetárias ou de capital para financiamento de programa de desenvolvimento econômico.

§5º. A União poderá transferir o exercício supletivo de sua competência tributária aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios.

§6º. O imposto de que trata o item III deste artigo não incidirá sobre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Art. 22. Compete à União, na iminência ou no caso de guerra externa, instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos, ou não, em sua competência tributária, os quais serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição; e

II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

§1º. O produto da arrecadação do imposto a que se refere o item IV do artigo 21, incidente sobre rendimentos do trabalho e de títulos da dívida pública, pagos pelos Estados e pelo Distrito Federal, será distribuído a estes, na forma que a lei estabelecer, quando forem obrigados a reter o tributo.

§2º. O imposto de que trata o item I compete ao Estado onde está situado o imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites estabelecidos em resolução do Senado Federal por proposta do Presidente da República, na forma prevista em lei.

§3º. O imposto a que se refere o item I não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade fôr o comércio desses bens ou direitos ou a locação de imóveis.

§4º. Lei complementar poderá instituir, além das mencionadas no item II, outras categorias de contribuintes daquele imposto.

§5º. A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, as interestaduais e as de exportação.

§6º. As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas no termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

§7º. O imposto de que trata o item II não incidirá sobre as operações que destinem ao Exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar.

(...)

Art. 24. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana; e

II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

(...)

§4. Lei complementar poderá fixar as alíquotas máximas do imposto de que trata o item II.

(...)

Art. 26. A União distribuirá aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§2. As indústrias consumidoras de minerais do País poderão abater o imposto a que se refere o item IX do artigo 21 do imposto sobre a circulação de mercadorias e do imposto sobre produtos industrializados, na proporção de noventa por cento e dez por cento, respectivamente.

(...)

Art. 62. (...)

(...)

§2. Ressalvados os impostos mencionados nos itens VIII e IX do artigo 21 e as disposições desta Constituição e de leis complementares, é vedada a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa. A lei poderá, todavia, estabelecer que a arrecadação parcial ou total de certos tributos constitua receita do orçamento de capital, proibida sua aplicação no custeio de despesas correntes.

(...)."

Capítulo IV – Dos Direitos e Garantias Individuais

Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§1. Todos são iguais perante a lei (...).

§2. Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

§3. A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

(...)

§9. É inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas e telefônicas.

§10. A casa é o asilo inviolável do indivíduo (...).

§11. Não haverá pena de morte (...). Esta disporá, também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na Administração Pública, direta ou indireta.

(...)

§22. É assegurado o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação (...)

§23. É livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, observadas as condições de capacidade que a lei estabelecer.

(...)

§26. Em tempo de paz, qualquer pessoa poderá entrar com seus bens no território nacional, nele permanecer ou dele sair, respeitados os preceitos da lei.

(...)

§29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.

§30. É assegurado a qualquer pessoa o direito de representação e de petição aos Poderes Públicos, em defesa de direito ou contra abusos de autoridade.

(...)

§35. A lei assegurará a expedição de certidões requeridas às repartições administrativas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações.

§36. A especificação dos direitos e garantias expressos nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota.

(...)

Título III – Da Ordem Econômica e Social

Art. 160. A ordem econômica e social tem por fim realizar o desenvolvimento nacional e a justiça social, com base nos seguintes princípios:

I – liberdade de iniciativa;

II – valorização do trabalho como condição da dignidade humana;

III – função social da propriedade;

IV – harmonia e solidariedade entre as categorias sociais de produção;

V – repressão ao abuso do poder econômico, caracterizado pelo domínio dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros; e

VI – expansão das oportunidades de emprego produtivo.

Art. 161. A União poderá promover a desapropriação da propriedade territorial rural, mediante pagamento de justa indenização, fixada segundo os critérios que a lei estabelecer, em títulos especiais da dívida pública, com cláusula de exata correção monetária, resgatáveis no prazo de vinte anos, em parcelas anuais sucessivas, assegurada a sua aceitação, a qualquer tempo, como meio de pagamento de até cinquenta por cento do imposto territorial rural e como pagamento do preço de terras públicas.

§1º. A lei disporá sobre o volume anual ou periódico das emissões dos títulos, suas características, taxas dos juros, prazo e condições do resgate.

(...)

§3º. A indenização em títulos somente será feita quando se tratar de latifúndio, como tal conceituado em lei, excetuadas as benfeitorias necessárias e úteis, que serão sempre pagas em dinheiro.

(...)

§5º. Os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade sujeita a desapropriação na forma deste artigo.

(...)

Art. 163. São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei federal, quando indispensável por motivo de segurança nacional ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais.

Parágrafo único. Para atender a intervenção de que trata este artigo, a União poderá instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer.

(...)

Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XIII – estabilidade, com indenização ao trabalhador despedido ou fundo de garantia equivalente;

(...)

XVI – previdência social nos casos de doença, velhice, invalidez e morte, seguro-desemprego, seguro contra acidentes do trabalho e proteção da maternidade, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado;

(...)

Parágrafo único. Nenhuma prestação de serviço de assistência ou de benefício compreendidos na previdência social será criada, majorada ou estendida, sem a correspondente fonte de custeio total.

Art. 166. É livre a associação profissional ou sindical; a sua constituição, a representação legal nas convenções coletivas de trabalho e o exercício de funções delegadas de poder público serão regulados em lei.

§1º. Entre as funções delegadas a que se refere este artigo, compreende-se a de arrecadar, na forma da lei, contribuições para o custeio da atividade dos órgãos sindicais e profissionais e para a execução de programas de interesse das categorias por eles representadas.

(...)

Art. 170. Às empresas privadas compete, preferencialmente, com o estímulo e o apoio do Estado, organizar e explorar as atividades econômicas.

(...)

§3º. A empresa pública que explorar atividade não monopolizada ficará sujeita ao mesmo regime tributário aplicável às empresas privadas.

(...)

Art. 178. As empresas comerciais, industriais e agrícolas são obrigadas a manter o ensino primário gratuito de seus empregados e o ensino dos filhos destes, entre os sete e os quatorze anos, ou a concorrer para aquele fim, mediante a contribuição do salário-educação, na forma que a lei estabelecer.

(...)

(...)

Art. 196. É vedada a participação de servidores públicos no produto da arrecadação de tributos e multas, inclusive da dívida ativa.
(...).”

2.9. A EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 8/1977: A “PERDA” DA NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Em data de 14 de abril de 1977 foi publicada a Emenda Constitucional (à CF/1967) n.º 08, que do ponto de vista tributário alterou dois dispositivos importantes da Constituição de 1967 (com a redação da EC n.º 1/1969), e mudou a interpretação que se tinha acerca da natureza tributária das contribuições sociais, firmada a partir da edição do Decreto-lei n.º 27, de 14 de novembro de 1966.

As alterações foram nos arts. 21 e 43 da Constituição de 1967 (com a redação dada pela EC n.º 1/1969). No §2º do art. 21, dentro do capítulo que tratava do sistema tributário, continuaram a ser previstas as contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais, como tributos de competência da União Federal.

Mas especificamente as contribuições sociais foram extraídas do §2º do art. 21, e portanto, do capítulo que tratava do sistema tributário nacional, e passaram a integrar o capítulo que tratava das atribuições do Poder Legislativo no art. 43, inciso X, especialmente para explicitar a competência do Congresso Nacional para dispor (com a sanção do Presidente da República) sobre as mesmas.

Para melhor compreensão do ocorrido, veja-se abaixo a redação originária do art. 21 da Constituição de 1967 (com a redação da EC n.º 1/1969) e em seguida, a redação dada pela EC n.º 08/1977, ao art. 21 e 43, em seus incisos I e X:

Eis a redação originária:

“Art. 21. Compete à União instituir impôsto [sic] sobre:
(...)
§2º A União pode instituir:

I – contribuições, nos termos [sic] do item I dêste [sic] artigo, tendo em vista a intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais; (...).”

Abaixo, a redação alterada pela EC n.º 08/1977, pela qual foram extraídas as contribuições sociais devidas pelos contribuintes:

“Art. 21. (...)

(...)

§2º A União pode instituir:

I – contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social.”

E o art. 43 na redação da EC n.º 08/1977, para onde foram transferidas as contribuições sociais, ficando alocadas no inciso X, distinto, portanto, do inciso I, que tratava dos tributos, *in verbis*:

“Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente:

I – tributos, arrecadação e distribuição de rendas;

(...)

X – contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165; Itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, §1º, 175, §4º, e 178.”²⁰

²⁰ Os encargos previstos nos dispositivos citados eram os seguintes:

“Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores (...) II – salário-família aos seus dependentes; (...) V – integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei; (...) XIII – estabilidade, com indenização ao trabalhador despedido ou fundo de garantia equivalente; (...) XVI – previdência social nos casos de doença, velhice, invalidez e morte, seguro-desemprego, seguro contra acidentes de trabalho e proteção da maternidade, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado; (...) XIX – aposentadoria para a mulher aos trinta anos de trabalho, com salário integral; (...)”. Quanto aos encargos previstos no art. 166, §1º e 175, §4º e 178, referiam-se respectivamente: ao custeio das atividades dos órgãos sindicais e profissionais; ao custeio da assistência social e ao custeio de programas de ensino primário gratuito dos empregados das empresas e seus filhos. Assim sendo, as contribuições sociais destinadas ao custeio desses encargos, passaram a esta fora do capítulo que tratava do sistema tributário nacional.

Como a referência às contribuições sociais foi retirada do art. 21, que estava dentro do capítulo do sistema tributário, e passou a integrar o inciso X do art. 43, que inclusive é inciso distinto do que tratava da competência do Congresso para dispor sobre “tributos, arrecadação e distribuição de rendas”, passou-se a compreender que as contribuições sociais não eram mais tributos, mas sim exações de outra natureza, não devendo mais obediência aos princípios e demais regras próprios dos tributos.

A partir da EC n.º 08/1977, boa parte da doutrina e dos tribunais passaram a entender que as contribuições sociais citadas não teriam mais natureza tributária, como inclusive reconheceu o Supremo Tribunal Federal (STF) em diversas oportunidades posteriores,²¹ como esclarece, *v.g.*, o voto do Ministro ALDIR PASSARINHO, proferido por ocasião do julgamento pelo Tribunal Pleno, do RE n.º 100.790/SP, cujo trecho transcreve-se abaixo:

“Em face da Emenda Constitucional n.º 8, as contribuições de natureza social, inclusive a do PIS, foram excluídas do conceito de tributo, uma vez que, a não ser assim, nós teríamos de considerar o inciso X do art. 43 como simplesmente expletivo, porque o texto original da Constituição diz:

‘Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente:

I – tributos, arrecadação e distribuição de rendas;’

Ora, se nós incluirmos no conceito de tributo as contribuições de natureza social, obviamente seria demais o acréscimo, por emenda constitucional, do inciso X, e que se refere às contribuições sociais para custear as despesas previstas nos arts. 165 e demais mencionados.” (STF, T. Pleno, RE n.º 100.790/SP), Rel. Min. Francisco Rezek, j. em 15.05.1987).²²

Com a promulgação de um novo texto constitucional em 1988 essa corrente foi obrigada a rever sua posição, tendo em vista a especial estatura que a figura das “contribuições especiais” (inclusive as contribuições sociais) passaram a ter no sistema tributário, como será visto a seguir.

²¹ Vide RTJ 87:271-274; RE n.º 95.400, Min. Rel. Neri da Silveira; RE n.º 86.595-BA.

²² In RTJ 120:1194.

2.10. CONSTITUIÇÃO DE 1988: O ESTADO SOCIAL

Título I – Dos Princípios Fundamentais

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

III – a dignidade da pessoa humana;

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

(...)

Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

(...)

Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais

Capítulo I – Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

(...)

XI – a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial;

XII – é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

XIII – é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

XIV – é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional;

XV – é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens.

XVII – é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar;

XVIII – a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento;

(...)

XX – ninguém poderá ser compelido a associar-se ou a permanecer associado;

(...)

XXII – é garantido o direito de propriedade;

XXIII – a propriedade atenderá a sua função social;

(...)

XXVI – a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família, não será objeto de penhora para pagamento de débitos decorrentes de sua atividade produtiva, dispondo a lei sobre os meios de financiar o seu desenvolvimento;

(...)

XXX – é garantido o direito de herança;

(...)

XXXIII – todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

- a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
- b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

(...)

XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

(...)

XXXIX – não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal;

XL – a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;

(...)

XLI – a lei punirá qualquer discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais;

(...)

XLV – nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;

XLVI – a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes:

- a) privação ou restrição da liberdade;
- b) perda de bens;
- c) multa;
- d) prestação social alternativa;
- e) suspensão ou interdição de direitos;

(...)

LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

(...)

LX – a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem;

(...)

LXIX – conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas-corpus ou habeas-data,

quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;

LXX – o mandado de segurança coletivo poder ser impetrado por:

- a) partido político (...);
- b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados;

(...)

LXXV – o Estado indenizará o condenado por erro judiciário, assim como o que ficar preso além do tempo fixado na sentença;

(...)

§1º. As normas definidoras de direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

§2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

(...)

Capítulo II – Dos Direitos Sociais

Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

I – relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos de lei complementar, que preverá indenização compensatória, dentre outros direitos;

(...)

III – fundo de garantia do tempo de serviço;

(...)

XXVIII – seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa;

(...)

Art. 8º. É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte:

I – a lei não poderá exigir autorização do Estado para a fundação de sindicato, ressalvado o registro no órgão competente, vedadas ao Poder Público a interferência e a intervenção na organização sindical;

(...)

IV – a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei;

V – ninguém será obrigado a filiar-se ou a manter-se filiado a sindicato;

(...)

Parágrafo único. As disposições deste artigo aplicam-se à organização de sindicatos rurais e de colônias de pescadores, atendidas as condições que a lei estabelecer.

(...)

Título IV – Da Organização dos Poderes

(...)

Seção V – Dos Tribunais e Juízes do Trabalho

(...)

Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho, conciliar e julgar os dissídios individuais e coletivos entre trabalhadores e empregadores, abrangidos os entes de direito público externo e da administração pública direta e indireta dos Municípios, do Distrito Federal, dos Estados e da União, e, na forma da lei, outras controvérsias decorrentes da relação de trabalho, bem como os litígios que tenham origem no cumprimento de suas próprias sentenças, inclusive coletivas.

(...)

Título VI – Da Tributação e do Orçamento

Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional

Seção I – Dos Princípios Gerais

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios,

cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

- I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

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

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
- II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III – cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

V – 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;

VI – instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§1º. A vedação do inciso III, b, não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II.

§2º. A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§3º As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§6º Qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal.

Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II – tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Seção III – Dos Impostos da União

Art. 153. (...)

Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Seção IV – Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal

Art. 155. (...)

(...)

II – adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a

título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.

(...)

§3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, b, do caput deste artigo e os arts. 153, I e II, e 156, III, nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País.

Seção V – Dos Impostos dos Municípios

Art. 156. (...)

Seção VI – Da Repartição das Receitas Tributárias

(...)

Art. 167. São vedados:

(...)

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º.

(...)

VIII – a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações ou fundos, inclusive dos mencionados no art. 165, §5º.

IX – a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa.

(...)

Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira

Capítulo I – Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica

(...)

Art. 177. Constituem monopólio da União:

I – a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;

II – a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;

III – a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;

IV – o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

V – a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados.

§1º. O monopólio previsto neste artigo inclui os riscos e resultados decorrentes das atividades nele mencionadas, sendo vedado à União ceder ou conceder qualquer tipo de participação, em espécie ou em

valor, na exploração de jazidas de petróleo ou gás natural, ressalvado o disposto no art. 20, §1º.

(...)

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Capítulo II – Da Política Urbana

Art. 182. (...)

(...)

§4º. É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I – parcelamento ou edificação compulsórios;

II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

(...)

Capítulo III – Da Política Agrícola e Fundiária e da Reforma Agrária

Art. 184. (...)

(...)

§5º São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

Título VIII – Da Ordem Social

(...)

Capítulo II – Da Seguridade Social

Seção I – Disposições Gerais

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os **direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social**.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I – universalidade da cobertura e do atendimento;

II – uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;

III – seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;

IV – irredutibilidade do valor dos benefícios;

V – equidade na forma de participação no custeio;

VI – diversidade da base de financiamento;

VII – caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, com a participação da comunidade, em especial de trabalhadores, empresários e aposentados.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II – dos trabalhadores;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos.

§1º. As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§2º. A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§3º. A pessoa jurídica em débito com o sistema de seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§4º. A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§5º. Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§6º. As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

§7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§8º. O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

Seção II – Da Saúde

(...)

Seção III – Da Previdência Social

Art. 201. Os planos de previdência social, mediante contribuição, atenderão, nos termos da lei, a:

I – cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte, incluídos os resultantes de acidentes do trabalho, velhice e reclusão;

II – ajuda a manutenção dos dependentes dos segurados de baixa renda;

III – proteção à maternidade, especialmente à gestante;

IV – proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário;

V – pensão por morte de segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes, obedecido o disposto no §5º e no art. 202.

§1º. Qualquer pessoa poderá participar dos benefícios da previdência social, mediante contribuição na forma dos planos previdenciários.

§2º. É assegurado o reajustamento dos benefícios para preservá-los, em caráter permanente, o valor real, conforme critérios definidos em lei.

§3º. Todos os salários de contribuição considerados no cálculo do benefício serão corrigidos monetariamente.

§4º. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

§5º. Nenhum benefício que substitua o salário de contribuição ou o rendimento do trabalho do segurado terá valor mensal inferior ao salário mínimo.

§6º. A gratificação natalina dos aposentados e pensionistas terá por base o valor dos proventos do mês de dezembro de cada ano.

§7º. A previdência social manterá seguro coletivo, de caráter complementar e facultativo, custeado por contribuições adicionais.

§8º. É vedado subvenção ou auxílio do Poder Público às entidades de previdência privada com fins lucrativos.

Art. 202. É assegurada aposentadoria, nos termos da lei, calculando-se o benefício sobre a média dos trinta e seis últimos salários de contribuição, corrigidos monetariamente mês a mês, e comprovada a regularidade dos reajustes dos salários de contribuição de modo a preservar seus valores reais e obedecidas as seguintes condições:

I – aos sessenta e cinco anos de idade, para o homem, e aos sessenta, para a mulher, reduzido em cinco anos o limite de idade para os trabalhadores rurais de ambos os sexos e para os que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, neste incluídos o produtor rural, o garimpeiro e o pescador artesanal;

II – após trinta e cinco anos de trabalho, ao homem, e após trinta, à mulher, ou em tempo inferior, se sujeitos a trabalho sob condições especiais, que prejudiquem a saúde ou a integridade física, definidas em lei;

III – após trinta anos, ao professor, e, após vinte e cinco, à professora, por efetivo exercício de função de magistério.

§1º. É facultada aposentadoria proporcional, após trinta anos de trabalho, ao homem, e, após vinte e cinco, à mulher.

§2º. Para efeito de aposentadoria, é assegurada a contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana, hipótese em que os diversos sistemas de previdência social se compensarão financeiramente, segundo critérios estabelecidos em lei.

Seção IV – Da Assistência Social

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

- I – a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;
- II – o amparo às crianças e adolescentes carentes;
- III – a promoção da integração ao mercado de trabalho;
- IV – a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;
- V – a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes:

- I – descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes e de assistência social;
- II – participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis.

Capítulo III – Da Educação, da Cultura, e do Desporto

Seção I – Da Educação

(...)

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

(...)

§4. Os programas suplementares de alimentação e assistência à saúde previstos no art. 208, VII, serão financiados com recursos provenientes de contribuições sociais e outros recursos orçamentários.

§5. O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida, na forma da lei, pelas empresas, que dela poderão deduzir a aplicação realizada no ensino fundamental de seus empregados e dependentes.

(...)

Seção II – Da Cultura

Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

(...)

Art. 216. (...)

(...)

§3. A lei estabelecerá incentivos para a produção e o conhecimento de bens e valores culturais.

(...)

Seção III – Do Desporto

Art. 217. É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um, observados:

I – a autonomia das entidades desportivas dirigentes e associações, quanto a sua organização e funcionamento;

(...)

IV – a proteção e o incentivo às manifestações desportivas de criação nacional.

(...)

Capítulo IV – Da Ciência e Tecnologia

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.

(...)

§4. A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

(...)

Art. 219. (...)

Capítulo V – Da comunicação Social

Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição.

Art. 221. (...)

Art. 222. (...)

Art. 223. (...)

Capítulo VI – Do Meio Ambiente

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

§1º. Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

(...)

V – controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;

(...)

§3. As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções

penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

(...)

Capítulo VII – Da Família, da Criança, do Adolescente e do Idoso

Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.

(...)

Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança e ao adolescente, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

(...)

§3º. O direito a proteção especial abrangerá os seguintes aspectos:

(...)

VI – estímulo do Poder Público, através de assistência jurídica, incentivos fiscais e subsídios, nos termos da lei, ao acolhimento, sob a forma de guarda, de criança ou adolescente órfão ou abandonado;

(...)

Art. 228. (...)

Art. 229. (...)

Art. 230. A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida.

(...)

Capítulo VIII – Dos Índios

Art. 231. São reconhecidos aos índios sua organização social, costumes, línguas, crenças e tradições, e os direitos originários sobre as terras que tradicionalmente ocupam, competindo à União demarcá-las, proteger e fazer respeitar todos os seus bens.

(...)

Art. 232. (...).

Título IX – Das Disposições Constitucionais Gerais

(...)

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n.º 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o §3º deste artigo.

§1º. Dos recursos mencionados no caput deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de

desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§2º. Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o caput deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§3º. Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§4º. O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

(...)

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

(...)

Art. 10. Até que seja promulgada a lei complementar a que se refere o art. 7º, I, da Constituição:

I – fica limitada a proteção nele referida ao aumento, para quatro vezes, da porcentagem prevista no art. 6º, caput, e §1º, da Lei n.º 5.107, de 13 de setembro de 1966;

(...)

§2º. Até ulterior disposição legal, a cobrança das contribuições para o custeio das atividades dos sindicatos rurais será feita juntamente com a do imposto territorial rural, pelo mesmo órgão arrecadador.

(...)

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas posteriores.

§1º. Entrarão em vigor com a promulgação da Constituição os arts. 148, 149, 150, 154, I, 156, III, e 159, I, c, revogadas as disposições em contrário da Constituição de 1967 e das Emendas que a modificaram, especialmente de seu art. 25, III.

(...)

§3º. Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§4º. As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§5º. Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º.

§6º. Até 31 de dezembro de 1989, o disposto no art. 150, III, b, não se aplica aos impostos de que tratam os arts. 155, I, a e b, e 156, II e III, que podem ser cobrados trinta dias após a publicação da lei que os tenha instituído ou aumentado.

§7º. Até que sejam fixadas em lei complementar, as alíquotas máximas do imposto municipal sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos não excederão a três por cento.

§8º. Se no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

§9º. Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinada a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.

(...)

§12. A urgência prevista no art. 148, II, não prejudica a cobrança do empréstimo compulsório instituído em benefício das Centrais Elétricas Brasileiras S.A. (Eletrobrás), pela Lei n.º 4.156, de 28 de novembro de 1962, com as alterações posteriores.

Art. 35. (...)

Art. 36. Os fundos existentes na data da promulgação da Constituição, excetuados os resultantes de isenções fiscais que passem a integrar patrimônio privado e os que interessem à defesa nacional, extinguir-se-ão, se não forem ratificados pelo Congresso Nacional no prazo de dois anos.

(...)

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§1º. Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§2º. A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

§3º. Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, §6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda n.º 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo.

Art. 42. (...)

(...)

Art. 53. Ao ex-combatente que tenha efetivamente participado de operações bélicas durante a Segunda Guerra Mundial, nos termos da Lei n.º 5.315, de 12 de setembro de 1967, serão assegurados os seguintes direitos:

(...)

II – pensão especial correspondente à deixada por segundo-tenente das Forças Armadas, que poderá ser requerida a qualquer tempo, sendo inacumulável com quaisquer rendimentos recebidos dos cofres públicos, exceto os benefícios previdenciários, ressalvado o direito de opção;

III – em caso de morte, pensão à viúva ou companheira ou dependente, de forma proporcional, de valor igual à do inciso anterior;

IV – assistência médica, hospitalar e educacional gratuita, extensiva aos dependentes;

V – aposentadoria com proventos integrais aos vinte e cinco anos de serviço efetivo, em qualquer regime jurídico;

(...)

Parágrafo único. A concessão da pensão especial do inciso II substitui, para todos os efeitos legais, qualquer outra pensão já concedida ao ex-combatente.

Art. 54. Os seringueiros recrutados nos termos do Decreto-Lei n.º 5.813, de 14 de setembro de 1943, e amparados pelo Decreto-Lei n.º 9.882, de 16 de setembro de 1946, receberão, quando carentes, pensão mensal vitalícia no valor de dois salários mínimos.

§1º. O benefício é estendido aos seringueiros que, atendendo ao apelo do Governo brasileiro, contribuíram para o esforço de guerra, trabalhando na produção de borracha, na Região Amazônica, durante a Segunda Guerra Mundial.

§2º. Os benefícios estabelecidos neste artigo são transferíveis aos dependentes reconhecidamente carentes.

§3º. A concessão do benefício far-se-á conforme lei a ser proposta pelo Poder Executivo dentro de cento e cinquenta dias da promulgação da Constituição.

Art. 55. Até que seja aprovada a lei de diretrizes orçamentárias, trinta por cento, no mínimo, do orçamento da seguridade social, excluído o seguro-desemprego, serão destinados ao setor de saúde.

Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o

Decreto-Lei n.º 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo Decreto-Lei n.º 2.049, de 1.º de agosto de 1983, pelo Decreto n.º 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei n.º 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento.

Art. 57. Os débitos dos Estados e dos Municípios relativos às contribuições previdenciárias até 30 de junho de 1988 serão liquidados, com correção monetária, em cento e vinte parcelas mensais, dispensados os juros e multas sobre eles incidentes, desde que os devedores requeiram o parcelamento e iniciem seu pagamento no prazo de cento e oitenta dias a contar da promulgação da Constituição.

§1.º O montante a ser pago em cada um dos dois primeiros anos não será inferior a cinco por cento do total do débito consolidado e atualizado, sendo o restante dividido em parcelas mensais de igual valor.

§2.º A liquidação poderá incluir pagamentos na forma de cessão de bens e prestação de serviços, nos termos da Lei n.º 7.578, de 23 de dezembro de 1986.

§3.º Em garantia do cumprimento do parcelamento, os Estados e os Municípios consignarão, anualmente, nos respectivos orçamentos as dotações necessárias ao pagamento de seus débitos.

§4.º Descumprida qualquer das condições estabelecidas para concessão do parcelamento, o débito será considerado vencido em sua totalidade, sobre ele incidindo juros de mora; nesta hipótese, parcela dos recursos correspondentes aos Fundos de Participação, destinada aos Estados e Municípios devedores, será bloqueada e repassada à previdência social para pagamento de seus débitos.

Art. 58 (...)

Art. 59. Os projetos de lei relativos à organização da seguridade social e aos planos de custeio e de benefício serão apresentados no prazo máximo de seis meses da promulgação da Constituição ao Congresso Nacional, que terá seis meses para apreciá-los.

Parágrafo único. Aprovados pelo Congresso Nacional, os planos serão implantados progressivamente nos dezoito meses seguintes.

Art. 60. Nos dez primeiros anos da promulgação da Constituição, o Poder Público desenvolverá esforços, com a mobilização de todos os setores organizados da sociedade e com a aplicação de, pelo menos, cinquenta por cento dos recursos a que se refere o art. 212 da Constituição, para eliminar o analfabetismo e universalizar o ensino fundamental.

(...)

Art. 61. (...)

Art. 62. A lei criará o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) nos moldes da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC), sem prejuízo das atribuições dos órgãos públicos que atuam na área.

Art. 63. (...)

(...).

2.11. AS EMENDAS CONSTITUCIONAIS À CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

- **Emenda Constitucional n.º 03, de 17 de março de 1993 (DOU em 18.03.1993)**

Adicionou ao art. 40 o parágrafo 6º, e adaptou o art. 42 em face desse novo parágrafo 6º. Fala dos servidores públicos e militares. Também adicionou uma figura nova na Constituição, a ação direta de constitucionalidade, no art. 102. Veja:

“Art. 1º. Os dispositivos da Constituição Federal abaixo enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 40.

§6º. As aposentadorias e pensões dos servidores públicos federais serão custeadas com recursos provenientes da União e das contribuições dos servidores, na forma da lei.

Art. 42.....

§10. Aplica-se aos servidores a que se refere este artigo, e a seus pensionistas, o disposto no art. 40, §§ 4º, 5º e 6º.

(...)

Art. 150.

§6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, “g”.

§7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II – 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;

III – propriedade de veículos automotores.

§1º. O imposto previsto no inciso I:

§2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:.....

§3º. À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Art. 156.

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar:

I – fixar as suas alíquotas máximas;

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Art. 160.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias.

Art. 167.

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º, bem assim o disposto no §4º deste artigo;

§4º. É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, “a” e “b”, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.

Art. 2º. A União poderá instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

§1º. A alíquota do imposto de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei.

§2º. Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o art. 150, III, b, e VI, nem o disposto no §5º do art. 153 da Constituição.

§3º. O produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo não se encontra sujeito a qualquer modalidade de repartição com outra entidade federada.

§4º. Do produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo serão destinados vinte por cento para custeio de programas de habitação popular. [este parágrafo foi revogado pela ECR n.º 1, de 01/03/1994]

Art. 3º. A eliminação do adicional ao imposto de renda, de competência dos Estados, decorrente desta Emenda Constitucional, somente produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996, reduzindo-se a correspondente alíquota, pelo menos, a dois e meio por cento no exercício financeiro de 1995.

Art. 4º. A eliminação do imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, de competência dos Municípios, decorrente desta Emenda Constitucional, somente produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996, reduzindo-se a correspondente alíquota, pelo menos, a um e meio por cento no exercício financeiro de 1995.

Art. 5º. Até 31 de dezembro de 1999, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios somente poderão emitir títulos da dívida pública no montante necessário ao refinanciamento do principal devidamente atualizado de suas obrigações, representadas por essa espécie de títulos, ressalvado o disposto no art. 33, parágrafo único, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 6º. Revogam-se o inciso IV e o §4º do art. 156 da Constituição Federal."

- **Emenda de Revisão n.º 01, de 1º de março de 1994 (DOU em 02.03.1994)**

"Art. 1º. Ficam incluídos os arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

'Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

Parágrafo único. Ao Fundo criado por este artigo não se aplica, no exercício financeiro de 1994, o disposto na parte final do inciso II do §9º do art. 165 da Constituição.

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

I – o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados, a qualquer título, pela União, inclusive suas autarquias e fundações;

II – a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre propriedade territorial rural, do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Medida Provisória n.º 419 e pelas Leis n.ºs 8.847, 8.849 e 8.848, todas de 28 de janeiro de 1994, estendendo-se a vigência da última delas até 31 de dezembro de 1995;

III – a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o §1º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de

24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

IV – vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuado o previsto nos incisos I, II e III;

V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;

VI – outras receitas previstas em lei específica.

§1º. As alíquotas e a base de cálculo previstas nos incisos III e V aplicar-se-ão a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à promulgação desta Emenda.

§2º. As parcelas de que tratam os incisos I, II, III, e V serão previamente deduzidas da base de cálculo de qualquer vinculação ou participação constitucional ou legal, não se lhes aplicando o disposto nos arts. 158, II, 159, 212 e 239 da Constituição.

§3º. A parcela de que trata o inciso IV será previamente deduzida da base de cálculo das vinculações ou participações constitucionais previstas nos arts. 153, §5º, 157, II, 158, II, 212 e 239 da Constituição.

§4º. O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos recursos previstos no art. 159 da Constituição.

§5º. A parcela dos recursos provenientes do imposto sobre propriedade territorial rural e do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, destinada ao Fundo Social de Emergência, nos termos do inciso II deste artigo, não poderá exceder:

I – no caso do imposto sobre propriedade territorial rural, a oitenta e seis inteiros e dois décimos por cento do total do produto da sua arrecadação;

II – no caso do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, a cinco inteiros e seis décimos por cento do total do produto da sua arrecadação.

Art. 73. Na regulação do Fundo Social de Emergência não poderá ser utilizado o instrumento previsto no inciso V do art. 59 da Constituição.’

Art. 2º. Fica revogado o §4º do art. 2º da Emenda Constitucional n.º 3, de 1993.

Art. 3º. Esta emenda entra em vigor na data de sua publicação.”

- **Emenda Constitucional n.º 10, de 04 de março de 1996 (DOU em 07.03.1996)**

Tal Emenda fez a prorrogação do Fundo Social de Emergência criado pela ECR n.º 01/1994, e que vigorou de 1994 até o final de 1995, e agora passa a vigorar desde o início de 1996 com previsão de término em 30 de junho de 1997, sob nova denominação: "Fundo de Estabilização Fiscal". *In verbis*:

"Art. 1º. O art. 71 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

'Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social.

§1º. Ao Fundo criado por este artigo não se aplica o disposto na parte final do inciso II do §9º do art. 165 da Constituição.

§2º. O Fundo criado por este artigo passa a ser denominado Fundo de Estabilização Fiscal a partir do início do exercício financeiro de 1996.

§3º. O Poder Executivo publicará demonstrativo da execução orçamentária, de periodicidade bimestral, no qual se discriminarão as fontes e usos do Fundo criado por este artigo.

Art. 2º. O art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

I -

II – a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Lei n.º 8.894, de 21 de junho de 1994, e pelas Leis n.ºs 8.849 e 8.848, ambas de 28 de janeiro de 1994, e modificações posteriores;

III – a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o §1º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

IV – vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, já instituídos ou a serem criados, excetuado o previsto nos incisos I, II e III, observado o disposto nos §§ 3º e 4º;

V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de

1997, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; e

VI –

§1º.

§2º. As parcelas de que tratam os incisos I, II, III, e V serão previamente deduzidas da base de cálculo de qualquer vinculação ou participação constitucional ou legal, não se lhes aplicando o disposto nos arts. 159, 212 e 239 da Constituição.

§3º. A parcela de que trata o inciso IV será previamente deduzida da base de cálculo das vinculações ou participações constitucionais previstas nos arts. 153, §5º, 157, II, 212 e 239 da Constituição.

§4º. O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos recursos previstos no arts. 158, II, e 159 da Constituição.

§5º. A parcela dos recursos provenientes do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, destinada ao Fundo Social de Emergência, nos termos do inciso II deste artigo, não poderá exceder a cinco inteiros e seis décimos por cento do total do produto da sua arrecadação.

Art. 3º. Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação.”

- **Emenda Constitucional n.º 12, de 15 de agosto de 1996 (DOU em 16.08.1996)**

Esta Emenda foi a criadora da CPMF, substituta do IPMF da EC n.º 03/1993. *In verbis:*

“Artigo único. Inclui o art. 74 no ADCT.

Art. 74. A União poderá instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

§1º. A alíquota da contribuição de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei.

§2º. À contribuição de que trata este artigo não se aplica o disposto nos arts. 153, §5º, e 154, I, da Constituição.

§3º. O produto da arrecadação da contribuição de que trata este artigo será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde.

§4º. A contribuição de que trata este artigo terá sua exigibilidade subordinada ao disposto no art. 195, §6º, da Constituição, e não poderá ser cobrada por prazo superior a dois anos.'

- **Emenda Constitucional n.º 14, de 12 de setembro de 1996 (DOU em 13.09.1996)**

Tal Emenda tratou de Direito Financeiro especialmente do destino das receitas fiscais dirigidas ao Ensino, derivadas em parte da Contribuição ao Salário-Educação do art. 212 da Constituição. *In verbis*:

“Art. 1º. É acrescentada no inciso VII do art. 34, da Constituição Federal, a alínea ‘e’:

- e) aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferência, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

(...)

Art. 4º. É dada nova redação ao § 5º do art. 212 da Constituição Federal:

‘§5º O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário educação, recolhida pelas empresas, na forma da lei.

Art. 5º. É alterado o art. 60 do ADCT e nele são inseridos novos parágrafos, passando o artigo a ter a seguinte redação:

‘Art. 60. Nos dez primeiros anos da promulgação desta Emenda, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão não menos de sessenta por cento dos recursos a que se refere o caput do art. 212 da Constituição Federal, a manutenção e ao desenvolvimento do ensino fundamental, com o objetivo de assegurar a universalização de seu atendimento e a remuneração condigna do magistério.

§1º. A distribuição de responsabilidades e recursos entre os Estados e seus Municípios a ser concretizada com parte dos recursos definidos neste artigo, na forma do disposto no art. 211 da Constituição Federal, é assegurada mediante a criação, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, de um fundo de manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental e de valorização do magistério, de natureza contábil.

§2º. O Fundo referido no parágrafo anterior será constituído por, pelo menos, quinze por cento dos recursos a que se referem os arts. 155, inciso II; 158, inciso IV; e 159, inciso I, alíneas “a” e “b”; e inciso II, da Constituição Federal, e será distribuído entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos nas respectivas redes de ensino fundamental.

§3º. A União complementarará os recursos dos Fundos a que se refere o §1º, sempre que, em cada Estado e no Distrito Federal, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente.

§4º. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ajustarão progressivamente, em um prazo de cinco anos, suas contribuições ao Fundo, de forma a garantir um valor por aluno correspondente a um padrão mínimo de qualidade de ensino, definido nacionalmente.

§5º. Uma proporção não inferior a sessenta por cento dos recursos de cada Fundo referido no §1º será destinada ao pagamento dos professores do ensino fundamental em efetivo exercício no magistério.

§6º. A União aplicará na erradicação do analfabetismo e na manutenção e no desenvolvimento do ensino fundamental, inclusive na complementação a que se refere o §3º, nunca menos que o equivalente a trinta por cento dos recursos a que se refere o caput do art. 212 da Constituição Federal.

§7º. A lei disporá sobre a organização dos Fundos, a distribuição proporcional de seus recursos, sua fiscalização e controle, bem como sobre a forma de cálculo do valor mínimo nacional por aluno.

Art. 6º. Esta emenda entra em vigor a primeiro de janeiro do ano subsequente ao de sua promulgação."

- **Emenda Constitucional n.º 17, de 22 de novembro de 1997 (DOU em 25.11.1997)**

Tal Emenda tratou novamente do art. 71 e 72 do ADCT, para o efeito de estender a vigência do "Fundo Social de Emergência" ou "Fundo de Estabilização Fiscal", de 01 de julho de 1997 até 31 de dezembro de 1999. *In verbis*

"Art. 1º. O caput do art. 71 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 71. É instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim nos períodos de 01/01/1996 a 30/06/1997 e 01/07/1997 a 31/12/1999 o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, incluindo a complementação de recursos de que trata o §3º do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social.

Art. 2º. O inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 a 1995, bem assim nos períodos de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 e de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária posterior, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Art. 3º. A União repassará aos Municípios, do produto da arrecadação do imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza, tal como considerado na constituição dos fundos de que trata o art. 159, I, da Constituição, excluída a parcela referida no art. 72, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os seguintes percentuais:

I – um inteiro e cinquenta e seis centésimos por cento, no período de 01/07/1997 a 31/12/1997;

II – um inteiro e oitocentos e setenta e cinco milésimos por cento, no período de 01/01/1998 a 31/12/1998;

III – dois inteiros e cinco décimos por cento, no período de 01/01/1999 a 31/12/1999.

Parágrafo único. O repasse dos recursos de que trata este artigo obedecerá a mesma periodicidade e aos mesmos critérios de repartição e normas adotadas no Fundo de Participação dos Municípios, observado o disposto no art. 160 da Constituição.

Art. 4º. Os efeitos do disposto nos arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a redação dada pelos arts. 1º e 2º desta emenda, são retroativos a 01/07/1997.

Parágrafo único. As parcelas de recursos destinadas ao Fundo de Estabilização Fiscal e entregues na forma do art. 159, I, da Constituição, no período compreendido entre 01/07/1997 e a data de promulgação desta Emenda, serão deduzidas nas cotas subsequentes, limitada a dedução a um décimo do valor total entregue em cada mês.

Art. 5º. Observado o disposto no artigo anterior, a União aplicará as disposições do art. 3º desta Emenda retroativamente a 01/07/1997.

Art. 6º. Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação.”

- **Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998 (DOU em 16.12.1998)**

“Art. 1º - A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 7º -

XII - salário-família pago em razão do dependente do trabalhador de baixa renda nos termos da lei;

(...)

Art. 37 -

§10 - É vedada a percepção simultânea de proventos de aposentadoria decorrentes do art. 40 ou dos arts. 42 e 142 com a remuneração de cargo, emprego ou função pública, ressalvados os cargos acumuláveis na forma desta Constituição, os cargos eletivos e os cargos em comissão declarados em lei de livre nomeação e exoneração.

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

§1º - Os servidores abrangidos pelo regime de previdência de que trata este artigo serão aposentados, calculados os seus proventos a partir dos valores fixados na forma do §3º:

I - **por invalidez permanente, sendo os proventos proporcionais ao tempo de contribuição, exceto se decorrente de acidente em serviço, moléstia profissional ou doença grave, contagiosa ou incurável, especificadas em lei;**

II - compulsoriamente, aos setenta anos de idade, com proventos **proporcionais ao tempo de contribuição;**

III - voluntariamente, desde que cumprido tempo mínimo de dez anos de efetivo exercício no serviço público e cinco anos no cargo efetivo em que se dará a aposentadoria, observadas as seguintes condições:

a) **sessenta anos de idade e trinta e cinco de contribuição, se homem, e cinquenta e cinco anos de idade e trinta de contribuição, se mulher;**

b) **sessenta e cinco anos de idade, se homem, e sessenta anos de idade, se mulher, com proventos proporcionais ao tempo de contribuição.**

§2º - Os proventos de aposentadoria e as pensões, por ocasião de sua concessão, não poderão exceder a remuneração do respectivo servidor, no cargo efetivo em que se deu a aposentadoria ou que serviu de referência para a concessão da pensão.

§3º - Os proventos de aposentadoria, por ocasião da sua concessão, serão calculados com base na remuneração do servidor no cargo efetivo em que se der a aposentadoria e, na forma da lei, corresponderão à totalidade da remuneração.

§4º - É vedada a adoção de requisitos e critérios diferenciados para a concessão de aposentadoria aos abrangidos pelo regime de que trata este artigo, ressalvados os casos de atividades exercidas exclusivamente sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, definidos em lei complementar.

§5º - Os requisitos de idade e de tempo de contribuição serão reduzidos em cinco anos, em relação ao disposto no §1º, III, 'a', para o professor que comprove exclusivamente tempo de efetivo exercício das funções de magistério na educação infantil e no ensino fundamental e médio.

§6º - Ressalvadas as aposentadorias decorrentes dos cargos acumuláveis na forma desta Constituição, é vedada a percepção de mais de uma aposentadoria à conta do regime de previdência previsto neste artigo.

§7º - Lei disporá sobre a concessão do benefício da pensão por morte, que será igual ao valor dos proventos do servidor falecido ou ao valor dos proventos a que teria direito o servidor em atividade na data de seu falecimento, observado o disposto no §3º.

§8º - Observado o disposto no art. 37, XI, os proventos de aposentadoria e as pensões serão revistos na mesma proporção e na mesma data, sempre que se modificar a remuneração dos servidores em atividade, sendo também estendidos aos aposentados e aos pensionistas quaisquer benefícios ou vantagens posteriormente concedidos aos servidores em atividade, inclusive quando decorrentes da transformação ou reclassificação do cargo ou função em que se deu a aposentadoria ou que serviu de referência para a concessão da pensão, na forma da lei.

§9º - O tempo de contribuição federal, estadual ou municipal será contado para efeito de aposentadoria e o tempo de serviço correspondente para efeito de disponibilidade.

§10 - A lei não poderá estabelecer qualquer forma de contagem de tempo de contribuição fictício.

§11 - Aplica-se o limite fixado no art. 37, XI, à soma total dos proventos de inatividade, inclusive quando decorrentes da acumulação de cargos ou empregos públicos, bem como de outras atividades sujeitas a contribuição para o regime geral de previdência social, e ao montante resultante da adição de proventos de inatividade com remuneração de cargo acumulável na forma desta Constituição, cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração, e de cargo eletivo.

§12 - Além do disposto neste artigo, o regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo observará, no que couber, os requisitos e critérios fixados para o regime geral de previdência social.

§13 - Ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de previdência social.

§14 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, desde que instituíam regime de previdência complementar para os seus respectivos servidores titulares de cargo efetivo, poderão fixar, para o valor das aposentadorias e pensões a serem concedidas pelo regime de que trata este artigo, o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

§15 - Observado o disposto no art. 202, lei complementar disporá sobre as normas gerais para a instituição de regime de previdência complementar pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para atender aos seus respectivos servidores titulares de cargo efetivo.

§16 - Somente mediante sua prévia e expressa opção, o disposto nos §§ 14 e 15 poderá ser aplicado ao servidor que tiver ingressado no serviço público até a data da publicação do ato de instituição do correspondente regime de previdência complementar.

Art. 42 -

§1º - Aplicam-se aos militares dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios, além do que vier a ser fixado em lei, as disposições do art. 14, §8º; do art. 40, §9º; e do art. 142, §§2º e 3º, cabendo a lei estadual específica dispor sobre as matérias do art. 142, §3º, inciso X, sendo as patentes dos oficiais conferidas pelos respectivos governadores.

§2º - Aos militares dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios e a seus pensionistas, aplica-se o disposto no art. 40, §§7º e 8º.

(...)

Art. 114 -

§3º - Compete ainda à Justiça do Trabalho executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, I, 'a', e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir.

Art. 142 -

§3º -

IX - aplica-se aos militares e a seus pensionistas o disposto no art. 40, §§7º e 8º;

.....

Art. 167 -

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, 'a' e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

.....

Art. 194 -

Parágrafo único -

VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

Art. 195 -

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

.....

§8º - O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

§9º - As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.

§10 - A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos.

§11 - É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, 'a', e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar

.....

Art. 201 - A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:

- I - cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada;**
- II - proteção à maternidade, especialmente à gestante;**
- III - proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário;**
- IV - salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda;**
- V - pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes, observado o disposto no §2º.**

§1º - É vedada a adoção de requisitos e critérios diferenciados para a concessão de aposentadoria aos beneficiários do regime geral de previdência social, ressalvados os casos de atividades exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, definidos em lei complementar.

§2º - Nenhum benefício que substitua o salário de contribuição ou o rendimento do trabalho do segurado terá valor mensal inferior ao salário mínimo.

§3º - Todos os salários de contribuição considerados para o cálculo de benefício serão devidamente atualizados, na forma da lei.

§4º - É assegurado o reajustamento dos benefícios para preservá-los, em caráter permanente, o valor real, conforme critérios definidos em lei.

§5º - É vedada a filiação ao regime geral de previdência social, na qualidade de segurado facultativo, de pessoa participante de regime próprio de previdência.

§6º - A gratificação natalina dos aposentados e pensionistas terá por base o valor dos proventos do mês de dezembro de cada ano.

§7º - É assegurada aposentadoria no regime geral de previdência social, nos termos da lei, obedecidas as seguintes condições:

I - trinta e cinco anos de contribuição, se homem, e trinta anos de contribuição, se mulher;

II - sessenta e cinco anos de idade, se homem, e sessenta anos de idade, se mulher, reduzido em cinco anos o limite para os trabalhadores rurais de ambos os sexos e para os que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, nestes incluídos o produtor rural, o garimpeiro e o pescador artesanal.

§8º - Os requisitos a que se refere o inciso I do parágrafo anterior serão reduzidos em cinco anos, para o professor que comprove exclusivamente tempo de efetivo exercício das funções de magistério na educação infantil e no ensino fundamental e médio.

§9º - Para efeito de aposentadoria, é assegurada a contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana, hipótese em que os diversos regimes de previdência social se compensarão financeiramente, segundo critérios estabelecidos em lei.

§10 - Lei disciplinará a cobertura do risco de acidente de trabalho, a ser atendida concorrentemente pelo regime geral de previdência social e pelo setor privado.

§11 - Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

.....

Art. 202 - O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.

§1º - A lei complementar de que trata este artigo assegurará ao participante de planos de benefícios de entidades de previdência privada o pleno acesso às informações relativas à gestão de seus respectivos planos.

§2º - As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei.

§3º - É vedado o aporte de recursos a entidade de previdência privada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades públicas, salvo na qualidade de patrocinador, situação na qual, em hipótese alguma, sua contribuição normal poderá exceder a do segurado.

§4º - Lei complementar disciplinará a relação entre a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, inclusive suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas controladas direta ou indiretamente, enquanto patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada, e suas respectivas entidades fechadas de previdência privada.

§5º - A lei complementar de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á, no que couber, às empresas privadas permissionárias ou

concessionárias de prestação de serviços públicos, quando patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada.

§6º - A lei complementar a que se refere o §4º deste artigo estabelecerá os requisitos para a designação dos membros das diretorias das entidades fechadas de previdência privada e disciplinará a inserção dos participantes nos colegiados e instâncias de decisão em que seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação.

Art. 2º - A Constituição Federal, nas Disposições Constitucionais Transitórias, é acrescida dos seguintes artigos:

Art. 248 - Os benefícios pagos, a qualquer título, pelo órgão responsável pelo regime geral de previdência social, ainda que à conta do Tesouro Nacional, e os não sujeitos ao limite máximo de valor fixado para os benefícios concedidos por esse regime observarão os limites fixados no art. 37, XI.

Art. 249. Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento de proventos de aposentadoria e pensões concedidas aos respectivos servidores e seus dependentes, em adição aos recursos dos respectivos tesouros, a União, os Estados, o Distrito federal e os Municípios poderão constituir fundos integrados pelos recursos provenientes de contribuições e por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei que disporá sobre a natureza e administração desses fundos.

Art. 250. Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo regime geral de previdência social, em adição aos recursos de sua arrecadação, a União poderá constituir fundo integrado por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei que disporá sobre a natureza e administração desse fundo.

Art. 3º - É assegurada a concessão de aposentadoria e pensão, a qualquer tempo, aos servidores públicos e aos segurados do regime geral de previdência social, bem como aos seus dependentes, que, até a data da publicação desta Emenda, tenham cumprido os requisitos para a obtenção destes benefícios, com base nos critérios da legislação então vigente.

§1º - O servidor de que trata este artigo, que tenha completado as exigências para aposentadoria integral e que opte permanecer em atividade fará jus à isenção da contribuição previdenciária até completar as exigências para aposentadoria contidas no art. 40, §1º, III, 'a', da Constituição Federal.

§2º - Os proventos da aposentadoria a ser concedida aos servidores públicos referidos no 'caput', em termos integrais ou proporcionais ao tempo de serviço já exercido até a data de publicação desta Emenda, bem como as pensões de seus dependentes, serão calculados de acordo com a legislação em vigor à época em que foram atendidas as prescrições nela estabelecidas para a concessão destes benefícios ou nas condições da legislação vigente.

§3º - São mantidos todos os direitos e garantias assegurados nas disposições constitucionais vigentes à data de publicação desta Emenda aos servidores e militares, inativos e pensionistas, aos anistiados e aos ex-combatentes, assim como àqueles que já cumpriram, até aquela data, os requisitos para usufruírem tais direitos, observado o disposto no art. 37, XI, da Constituição Federal.

Art. 4º - Observado o disposto no art. 40, §10, da Constituição Federal, o tempo de serviço considerado pela legislação vigente para efeito de aposentadoria, cumprido até que a lei discipline a matéria, será contado como tempo de contribuição.

Art. 5º - O disposto no art. 202, §3º, da Constituição Federal, quanto à exigência de paridade entre a contribuição da patrocinadora e a contribuição do segurado, terá vigência no prazo de dois anos a partir da publicação desta Emenda, ou, caso ocorra antes, na data de publicação da lei complementar a que se refere o §4º do mesmo artigo.

Art. 6º - As entidades fechadas de previdência privada patrocinadas por entidades públicas, inclusive empresas públicas e sociedades de economia mista, deverão rever, no prazo de dois anos, a contar da publicação desta Emenda, seus planos de benefícios e serviços, de modo a ajustá-los atuarialmente a seus ativos, sob pena de intervenção, sendo seus dirigentes e os de suas respectivas patrocinadoras responsáveis civil e criminalmente pelo descumprimento do disposto neste artigo.

Art. 7º - Os projetos das leis complementares previstas no art. 202 da Constituição Federal deverão ser apresentados ao Congresso Nacional no prazo máximo de noventa dias após a publicação desta Emenda.

Art. 8º - Observado o disposto no art. 4º desta Emenda e ressalvado o direito de opção a aposentadoria pelas normas por ela estabelecidas, é assegurado o direito à aposentadoria voluntária com proventos calculados de acordo com o art. 40, §3º, da Constituição Federal, àquele que tenha ingressado regularmente em cargo efetivo na Administração Pública, direta, autárquica e fundacional, até a data de publicação desta Emenda, quando o servidor, cumulativamente:

I - tiver cinquenta e três anos de idade, se homem, e quarenta e oito anos de idade, se mulher;

II - tiver cinco anos de efetivo exercício no cargo em que se dará a aposentadoria;

III - contar tempo de contribuição igual, no mínimo, à soma de:

- a) trinta e cinco anos, se homem, e trinta anos, se mulher; e
- b) um período adicional de contribuição equivalente a vinte por cento do tempo que, na data da publicação desta Emenda, faltaria para atingir o limite de tempo constante da alínea anterior.

§1º - O servidor de que trata este artigo, desde que atendido o disposto em seus incisos I e II, e observado o disposto no art. 4º desta Emenda, pode aposentar-se com proventos proporcionais ao tempo de contribuição, quando atendidas as seguintes condições:

I - contar tempo de contribuição igual, no mínimo, à soma de:

- a) trinta anos, se homem, e vinte e cinco anos, se mulher; e
- b) um período adicional de contribuição equivalente a quarenta por cento do tempo que, na data da publicação desta Emenda, faltaria para atingir o limite de tempo constante na alínea anterior;

II - os proventos da aposentadoria proporcional serão equivalentes a setenta por cento do valor máximo que o servidor poderia obter de acordo com o 'caput', acrescido de cinco por cento por ano de contribuição que supere a soma a que se refere o inciso anterior, até o limite de cem por cento.

§2º - Aplica-se ao magistrado e ao membro do Ministério Público e de Tribunal de Contas o disposto neste artigo.

§3º - Na aplicação do disposto no parágrafo anterior, o magistrado ou o membro do Ministério Público ou de Tribunal de Contas, se homem, terá o tempo de serviço exercido até a publicação desta Emenda contado com o acréscimo de dezessete por cento.

§4º - O professor, servidor da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, que, até a data da publicação desta Emenda, tenha ingressado, regularmente, em cargo efetivo de magistério e que opte por aposentar-se na forma do disposto no 'caput', terá o tempo de serviço exercido até a publicação desta Emenda contado com o acréscimo de dezessete por cento, se homem, e de vinte por cento, se mulher, desde que se aposente, exclusivamente, com tempo de efetivo exercício das funções de magistério.

§5º - O servidor de que trata este artigo, que, após completar as exigências para aposentadoria estabelecidas no 'caput', permanecer em atividade, fará jus à isenção da contribuição previdenciária até completar as exigências para aposentadoria contidas no art. 40, §1º, III, 'a', da Constituição Federal.

Art. 9º - Observado o disposto no art. 4º desta Emenda e ressalvado o direito de opção a aposentadoria pelas normas por ela estabelecidas para o regime geral de previdência social, é assegurado o direito à aposentadoria ao segurado que se tenha filiado ao regime geral de previdência social, até a data de publicação desta Emenda, quando, cumulativamente, atender aos seguintes requisitos:

I - contar com cinquenta e três anos de idade, se homem, e quarenta e oito anos de idade, se mulher; e

II - contar tempo de contribuição igual, no mínimo, à soma de:

- a) trinta e cinco anos, se homem, e trinta anos, se mulher; e
- b) um período adicional de contribuição equivalente a vinte por cento do tempo que, na data da publicação desta Emenda, faltaria para atingir o limite de tempo constante na alínea anterior.

§1º - O segurado de que trata este artigo, desde que atendido o disposto no inciso I do 'caput', e observado o disposto no art. 4º desta Emenda, pode aposentar-se com valores proporcionais ao tempo de contribuição, quando atendidas as seguintes condições:

I - contar tempo de contribuição igual, no mínimo, à soma de:

- a) trinta anos, se homem, e vinte e cinco anos, se mulher; e
- b) um período adicional de contribuição equivalente a quarenta por cento do tempo que, na data da publicação desta Emenda, faltaria para atingir o limite de tempo constante na alínea anterior;

II - o valor da aposentadoria proporcional será equivalente a setenta por cento do valor da aposentadoria a que se refere o 'caput', acrescido de cinco por cento por ano de contribuição que supere a soma a que se refere o inciso anterior, até o limite de cem por cento.

§2º - O professor que, até a data da publicação desta Emenda, tenha exercido atividade de magistério e que opte por aposentar-se na forma do disposto no 'caput', terá o tempo de serviço exercido até a publicação desta Emenda contado com o acréscimo de dezessete por cento, se homem, e de vinte por cento, se mulher, desde que se aposente, exclusivamente, com tempo de efetivo exercício de atividade de magistério.

Art. 10 - O regime de previdência complementar de que trata o art. 40, §§14, 15 e 16, da Constituição Federal, somente poderá ser instituído após a publicação da lei complementar prevista no §15 do mesmo artigo.

Art. 11 - A vedação prevista no art. 37, §10, da Constituição Federal, não se aplica aos membros de poder e aos inativos, servidores e militares, que, até a publicação desta Emenda, tenham ingressado novamente no serviço público por concurso público de provas ou de provas e títulos, e pelas demais formas previstas na Constituição Federal, sendo-lhes proibida a percepção de mais de uma aposentadoria pelo regime de previdência a que se refere o art. 40 da Constituição Federal, aplicando-se-lhes, em qualquer hipótese, o limite de que trata o §11 deste mesmo artigo.

Art. 12 - Até que produzam efeitos as leis que irão dispor sobre as contribuições de que trata o art. 195 da Constituição Federal, são exigíveis as estabelecidas em lei, destinadas ao custeio da seguridade social e dos diversos regimes previdenciários.

Art. 13 - Até que a lei discipline o acesso ao salário-família e auxílio-reclusão para os servidores, segurados e seus dependentes, esses benefícios serão concedidos apenas àqueles que tenham renda bruta mensal igual ou inferior a R\$ 360,00 (trezentos e sessenta reais), que, até a publicação da lei, serão corrigidos pelos mesmos índices aplicados aos benefícios do regime geral de previdência social.

Art. 14 - O limite máximo para o valor dos benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal é fixado em R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais), devendo, a partir da data da publicação desta Emenda, ser reajustado de forma a preservar, em caráter permanente, seu valor real, atualizado pelos mesmos índices aplicados aos benefícios do regime geral de previdência social.

Art. 15 - Até que a lei complementar a que se refere o art. 201, §1º, da Constituição Federal, seja publicada, permanece em vigor o disposto nos arts. 57 e 58 da Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991, na redação vigente à data da publicação desta Emenda.

Art. 16 - Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 17 - Revoga-se o inciso II do §2º do art. 153 da Constituição Federal."

- **Emenda Constitucional n.º 21, de 18 de março de 1999 (DOU em 19.03.1999)**

"Art. 1º Fica incluído o art. 75 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

'Art. 75. É prorrogada, por trinta e seis meses, a cobrança da contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira de que trata o art. 74, instituída pela Lei 9.311, de 24/10/96, modificada pela Lei 9.539, de 12/12/97, cuja vigência é também prorrogada por idêntico prazo.

§1º Observado o disposto no §6º do art. 195 da Constituição Federal, a alíquota da contribuição será de trinta e oito centésimos por cento, nos primeiros doze meses, e de trinta centésimos, nos meses subsequentes, facultado ao Poder Executivo reduzi-la total ou parcialmente, nos limites aqui definidos.

§2º O resultado do aumento da arrecadação, decorrente da alteração da alíquota, nos exercícios financeiros de 1999, 2000 e 2001, será destinado ao custeio da previdência social.

§3º É a União autorizada a emitir títulos da dívida pública interna, cujos recursos serão destinados ao custeio da saúde e da previdência social, em montante equivalente ao produto da arrecadação da contribuição, prevista e não realizada em 1999.

Art. 2º Esta Emenda entra em vigor na data de sua publicação.'

- **Emenda Constitucional n.º 26, de 14 de fevereiro de 2000 (DOU em 15.02.2000)**

"Art. 1º O art. 6º da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

'Art. 6º São direitos sociais a (...), a moradia, (...), na forma desta Constituição.'

Art. 2º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação."

- **Emenda Constitucional n.º 27, de 21 de março de 2000 (DOU em 22.03.2000)**

"Art.1º É incluído o art. 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

'Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

§1º O disposto no 'caput' deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, §5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, 'a' e 'b', e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das aplicações em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste a que se refere o art. 159, I, 'c', da Constituição.

§2º Excetua-se da desvinculação de que trata o 'caput' deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, §5º, da Constituição.'

Art. 2º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação."

- **Emenda Constitucional n.º 29, de 13 de setembro de 2000 (DOU em 14.09.2000)**

“Art. 1º A alínea ‘e’ do inciso VII do art. 34 passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 34.

.....

VII -

.....

e) aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde.’

Art. 2º O inciso III do art. 35 passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 35.

.....

III – não tiver sido aplicado o mínimo exigido da receita municipal na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde;’

Art. 3º O §1º do art. 156 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 156.

§1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, §4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

.....’

Art. 4º O parágrafo único do art. 160 passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 160.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:

I – ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;

II – ao cumprimento do disposto no art. 198, §2º, incisos II e III;’

Art. 5º O inciso IV do art. 167 passa a vigorar com a seguinte redação:

‘IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2º, e 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º, bem como o disposto no §4º deste artigo;

‘.....’

Art. 6º O art. 198 passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 2º e 3º, numerando-se o atual parágrafo único como §1º:

'Art. 198.
.....

§1º (parágrafo único original)

§2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre: (...).'

Art. 8º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação."

- **Emenda Constitucional n.º 31, de 14 de dezembro de 2000 (DOU em 18.12.2000)**

"Art. 1º A Constituição Federal, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, é acrescida dos seguintes artigos:

'Art. 79. É instituído, para vigorar até o ano de 2010, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Fundo de Combate a Erradicação da Pobreza, a ser regulado por lei complementar com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida.

Parágrafo único. O Fundo previsto neste artigo terá Conselho Consultivo e de Acompanhamento que conte com a participação de representantes da sociedade civil, nos termos da lei.

Art. 80. Compõe o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza:

I – a parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de oito centésimos por cento, aplicável de 18 de junho de 2000 a 17 de junho de 2002, na alíquota da contribuição social de que trata o art. 75 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II – a parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de cinco pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ou do imposto que vier a substituí-lo, incidente sobre produtos supérfluos e aplicável até a extinção do Fundo;

III – o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição;

IV – dotações orçamentárias;

V – doações, de qualquer natureza, de pessoas físicas ou jurídicas do País ou do exterior;

VI – outras receitas, a serem definidas na regulamentação do referido Fundo.

§1º Aos recursos integrantes do Fundo de que trata este artigo não se aplica o disposto nos arts. 159 e 167, inciso IV, da Constituição, assim como qualquer desvinculação de recursos orçamentários.

§2º A arrecadação decorrente do disposto no inciso I deste artigo, no período compreendido entre 18 de junho de 2000 e o início da vigência da lei complementar a que se refere o art. 79, será integralmente repassada ao Fundo, preservado o seu valor real, em títulos públicos federais, progressivamente resgatáveis após 18 de junho de 2002, na forma da lei.

Art. 81. É instituído Fundo constituído pelos recursos recebidos pela União em decorrência da desestatização de sociedades de economia mista ou empresas públicas por ela controladas (...), cujos rendimentos, gerados a partir de 18 de junho de 2002, reverterão ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.
(...)

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre os produtos e serviços supérfluos, não se aplicando, sobre este adicional, o disposto no art. 158, inciso IV, da Constituição.

§2º Para o financiamento dos Fundos Municipais, poderá ser criado adicional de até meio ponto percentual na alíquota do Imposto sobre serviços ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre serviços supérfluos.

Art. 83. Lei federal definirá os produtos e serviços supérfluos a que se referem os arts. 80, inciso II, e 82, §§1º e 2º.

Art. 2º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação.”

• **Emenda Constitucional n.º 33, de 11 de dezembro de 2001 (DOU em 12.12.2001)**

“Art. 1º O Art. 149 da Constituição Federal passa a vigorar acrescido dos seguintes parágrafo, renumerando-se o atual parágrafo único para §1º:

‘Art. 149.

§1º

§2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o ‘caput’ deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II – poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;
 III – poderão ter alíquotas:

- a) 'ad valorem', tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
- b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.' (NR)

Art. 2º O art. 155 da Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

'Art. 155.

.....
 §2º

.....
 IX -

- a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

.....
 XII -

.....
 h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

§3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do 'caput' deste artigo e o art. 153, I, e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

§4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I – nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

II – nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III – nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do §2º, XII, 'g', observando-se o seguinte:

- a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;
- b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou 'ad valorem', incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;
- c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, 'b'.

§5º As regras necessárias à aplicação do disposto no §4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do §2º, XII, 'g'. (NR)

Art. 3º O art. 177 da Constituição Federal passa a vigorar acrescido do seguinte parágrafo:

**'Art. 177.
.....'**

§4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

- a) diferenciada por produto ou uso;
- b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, 'b';

II - os recursos arrecadados serão destinados:

- a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;
- b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;
- c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes. (NR)

Art. 4º Enquanto não entrar em vigor a lei complementar de que trata o art. 155, §2º, XII, 'h', da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos do §2º, XII, 'g', do mesmo artigo, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Art. 5º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua promulgação."

- **Emenda Constitucional n.º 37, de 12 de junho de 2002 (DOU em 13.06.2002)**

"Art. 1º O art. 100 da Constituição Federal passa a vigorar acrescido do seguinte §4º, renumerando-se os subseqüentes:

Art. 100.

§4º São vedados a expedição de precatório complementar ou suplementar de valor pago, bem como fracionamento, repartição ou quebra do valor da execução, a fim de que seu pagamento não se faça, em parte, na forma estabelecida no §3º deste artigo e, em parte, mediante expedição de precatório.

.....

Art. 2º O §3º do art. 156 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 156.

.....

§3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do 'caput' deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

.....

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

..... (NR)

Art. 3º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido dos seguintes arts. 84, 85, 86, 87 e 88:

Art. 84. A contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, prevista nos arts. 74, 75 e 80, I, deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, será cobrada até 31 de dezembro de 2004.

§1º Fica prorrogada, até a data referida no 'caput' deste artigo, a vigência da Lei n.º 9.311, de 24 de outubro de 1996, e suas alterações.

§2º Do produto da arrecadação da contribuição social de que trata este artigo será destinada a parcela correspondente à alíquota de:

I - vinte centésimos por cento ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde;

II - dez centésimos por cento ao custeio da previdência social;

III - oito centésimos por cento ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, de que tratam os arts. 80 e 81 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§3º A alíquota da contribuição de que trata este artigo será de:

I - trinta e oito centésimos por cento, nos exercícios financeiros de 2002 e 2003;

II - oito centésimos por cento, no exercício financeiro de 2004, quando será integralmente destinada ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, de que tratam os arts. 80 e 81 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 85. A contribuição a que se refere o art. 84 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias não incidirá, a partir do trigésimo dia da data de publicação desta Emenda Constitucional, nos lançamentos:

I - em contas correntes de depósito especialmente abertas e exclusivamente utilizadas para operações de:

- a) câmaras e prestadoras de serviços de compensação e de liquidação de que trata o parágrafo único do art. 2º da Lei n.º 10.214, de 27 de março de 2001;**
- b) companhias securitizadoras de que trata a Lei n.º 9.514, de 20 de novembro de 1997;**
- c) sociedades anônimas que tenham por objeto exclusivo a aquisição de créditos oriundos de operações praticadas no mercado financeiro;**

II - em contas correntes de depósito, relativos a:

- a) operações de compra e venda de ações, realizadas em recintos ou sistemas de negociação de bolsas de valores e no mercado de balcão organizado;**
- b) contratos referenciados em ações ou índices de ações, em suas diversas modalidades, negociados em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros;**

III - em contas de investidores estrangeiros, relativos a entradas no País e a remessas para o exterior de recursos financeiros empregados, exclusivamente, em operações e contratos referidos no inciso II deste artigo.

§1º O Poder Executivo disciplinará o disposto neste artigo no prazo de trinta dias da data de publicação desta Emenda Constitucional.

§2º O disposto no inciso I deste artigo aplica-se somente às operações relacionadas em ato do Poder Executivo, dentre aquelas que constituam o objeto social das referidas entidades.

§3º O disposto no inciso II deste artigo aplica-se somente a operações e contratos efetuados por intermédio de instituições financeiras, sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários e sociedades corretoras de mercadorias.

Art. 86. Serão pagos conforme disposto no art. 100 da Constituição Federal, não se lhes aplicando a regra de parcelamento estabelecida no 'caput' do art. 78 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os débitos da Fazenda Federal, Estadual, Distrital ou Municipal oriundos de sentenças transitadas em julgado, que preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

I - ter sido objeto de emissão de precatórios judiciais;

II - ter sido definidos como de pequeno valor pela lei de que trata o § 3º do art. 100 da Constituição Federal ou pelo art. 87 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III - estar, total ou parcialmente, pendentes de pagamento na data da publicação desta Emenda Constitucional.

§1º Os débitos a que se referem o 'caput' deste artigo, ou os respectivos saldos, serão pagos na ordem cronológica de apresentação dos respectivos precatórios, com precedência sobre os de maior valor.

§2º Os débitos a que se refere o 'caput' deste artigo, se ainda não tiverem sido objeto de pagamento parcial, nos termos do art. 78 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, poderão ser pagos em duas parcelas anuais, se assim dispuser a lei.

§3º Observada a ordem cronológica de sua apresentação, os débitos de natureza alimentícia previstos neste artigo terão precedência para pagamento sobre todos os demais.

Art. 87. Para efeito do que dispõe o §3º do art. 100 da Constituição Federal e o art. 78 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias serão considerados de pequeno valor, até que se dê a publicação oficial das respectivas leis definidoras pelos entes da Federação, observado o disposto no §4º do art. 100 da Constituição Federal, os débitos ou obrigações consignados em precatório judiciário, que tenham valor igual ou inferior a:

I - quarenta salários-mínimos, perante a Fazenda dos Estados e do Distrito Federal;

II - trinta salários-mínimos, perante a Fazenda dos Municípios.

Parágrafo único. Se o valor da execução ultrapassar o estabelecido neste artigo, o pagamento far-se-á, sempre, por meio de precatório, sendo facultada à parte exequente a renúncia ao crédito do valor excedente, para que possa optar pelo pagamento do saldo sem o precatório, da forma prevista no §3º do art. 100.

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do §3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do 'caput' do mesmo artigo:

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968;

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

Art. 4º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação."

- **Emenda Constitucional n.º 39, de 19 de dezembro de 2002 (DOU em 20.12.2002)**

"Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar acrescida do seguinte art. 149-A:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I, e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o 'caput', na fatura de consumo de energia elétrica.

Art. 2º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação."