

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

FREDERICO SILVEIRA E SILVA

**AS CONTRIBUIÇÕES: UMA ANÁLISE A PARTIR DA REGRA CONSTITUCIONAL
DE COMPETÊNCIA DA DESTINAÇÃO**

MESTRADO EM DIREITO

**São Paulo
2023**

FREDERICO SILVEIRA E SILVA

**AS CONTRIBUIÇÕES: UMA ANÁLISE A PARTIR DA REGRA CONSTITUCIONAL
DE COMPETÊNCIA DA DESTINAÇÃO**

Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em DIREITO CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL TRIBUTÁRIO, sob a orientação da Profa. Dra. ELIZABETH NAZAR CARRAZZA.

São Paulo

2023

S586

Silva, Frederico Silveira e

As contribuições: uma análise a partir da regra constitucional de competência da destinação. São Paulo: 2023.

238 p; 4 cm.

Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito.

Orientadora: Elizabeth Nazar Carrazza.

1. Contribuições. 2. Destinação da arrecadação. 3. Regra de competência. 4. Regra constitucional de destinação. I. Carrazza, Elizabeth Nazar. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito. III. Título

CDD 340

FREDERICO SILVEIRA E SILVA

**AS CONTRIBUIÇÕES: UMA ANÁLISE A PARTIR DA REGRA CONSTITUCIONAL
DE COMPETÊNCIA DA DESTINAÇÃO**

Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em DIREITO CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL TRIBUTÁRIO, sob a orientação da Profa. Dra. ELIZABETH NAZAR CARRAZZA.

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Dra. Elizabeth Nazar Carrazza (PUC-SP)

Dr. Carlos Augusto Daniel Neto (IBDT)

Dra. Luiza Nagib (PUC-SP)

A língua é o traje do pensamento.

Samuel Johnson

À minha mãe, Dalvy Silveira, viga fundamental da família. Ao meu pai, Wanderval Ferreira (*in memoriam*). À minha família, e aos que carregam meu eterno amor incondicional, meus filhos Enzo e Breno. E, sobretudo, a Deus que sempre está presente.

Sinceros agradecimentos aos Professores Doutores Paulo de Barros Carvalho, Wagner Balera e Robson Maia Lins, pelos ensinamentos e sincera amizade; e meu agradecimento especial à Professora Doutora Elizabeth Nazar Carrazza, pessoa cuja generosidade e gentileza são notáveis, pela orientação e acolhimento.

SILVA, Frederico Silveira e. *As contribuições: uma análise a partir da regra constitucional de competência da destinação*. 2023. 238 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2023.

RESUMO

Este trabalho tem por objeto analisar as contribuições a partir das regras constitucionais de competência, dando maior relevo à regra de destinação do produto da arrecadação. Seguimos os métodos normativo e semiótico de análise, firmando, inicialmente, bases sólidas na Teoria Geral do Direito e na Filosofia do Direito e tecendo considerações sobre a linguagem da mensagem normativa até desaguar na norma jurídica como produto da interpretação. Em seguida, verificamos a classificação das espécies tributárias, com maior relevo ao estudo da teoria pentapartite dos tributos, apresentando seus critérios e os conceitos de cada uma das cinco espécies tributárias. Vencida essa etapa, descortinamos as espécies e subespécies de contribuições criadas com fundamento na Constituição Federal de 1988, segmentando as contribuições sociais, gerais e de seguridade social, interventivas, corporativas e a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, desbordando da análise de cada uma das regras de estrutura dessas contribuições. Formulada esta pré-compreensão do fenômeno, foca-se no estudo da completude do comando da regra constitucional de estrutura das contribuições, revelando, assim, a união indissolúvel e condicionante da regra-matriz de incidência com a regra de destinação da contribuição.

Palavras-chave: contribuições; destinação da arrecadação; regra de competência; regra constitucional de destinação.

SILVA, Frederico Silveira e. *The contributions: an analysis from the constitutional rule of competence of the destination*. 2023. 238 p. Dissertation (Master in Law). Postgraduate Study Program in Law. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2023.

ABSTRACT

The object of this work is to analyze the contributions based on the constitutional rules of competence, giving greater emphasis to the rule for the allocation of the proceeds from the collection. We followed the normative and semiotic methods of analysis, initially establishing solid foundations in the General Theory of Law and Philosophy of Law, making considerations about the language of the normative message until it flows into the legal norm as a product of interpretation. Then, we verify the classification of the tributary species, with greater relevance to the study of the pentapartite theory of the tributes, presenting its criteria, and concepts of each one of the five tributary species. Having overcome this step, we unveil the types and subtypes of contributions created based on the Federal Constitution of 1988, segmenting the social, general and social security, interventional, corporate contributions and the contribution to the cost of the public lighting service, overflowing in the analysis of each of the structure rules of these contributions. Once this pre-understanding of the phenomenon has been formulated, it focuses on the study of the completeness of the command of the constitutional rule for the structure of contributions, thus revealing the indissoluble and conditioning union of the rule-matrix of incidence with the rule of destination of the contribution.

Keywords: contributions; destination of the collection; competence rule; constitutional rule of destination.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	16
1.	NOÇÕES ESTRUTURANTES	20
1.1	Considerações sobre texto normativo e norma jurídica	21
1.1.1	A linguagem da mensagem normativa	23
1.1.2	Ordenamento jurídico e Sistema	24
1.1.2.1	O elemento do sistema jurídico: a norma	27
1.1.2.2	A norma jurídica como produto da interpretação	28
2.	CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	32
2.1	O ato de classificar	33
2.1.1	O critério classificatório	34
2.2	Apontamentos sobre algumas teorias da classificação dos tributos existentes	36
2.2.1	Breves anotações críticas sobre a teoria bipartite e tripartite do tributo	39
2.2.2	A teoria pentapartite dos tributos	41
2.2.2.1	Dos critérios da teoria pentapartite dos tributos	41
2.2.2.1.1	Da vinculação do critério material	42
2.2.2.1.2	Da destinação do produto da arrecadação	43
2.2.2.1.3	Da restituição do produto da arrecadação	47
2.2.2.2	Das cinco espécies tributárias	48
2.2.2.2.1	Os impostos	49
2.2.2.2.2	As taxas	51
2.2.2.2.3	As contribuições de melhoria	53
2.2.2.2.4	As contribuições	56
2.2.2.2.5	Os empréstimos compulsórios	58
2.2.2.3	Do resumo sinóptico da classificação pentapartite dos tributos	60

3.	AS ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	64
3.1	Contribuições sociais	65
3.1.1	Contribuições sociais gerais	67
3.1.2	Contribuições sociais de seguridade social	69
3.1.2.1	Breve definição de seguridade social na Constituição Federal de 1988	69
3.1.2.2	O custeio da seguridade social	71
3.1.2.3	Contribuições sociais de seguridade social em espécie	72
3.1.2.3.1	Contribuições sociais de seguridade social em que os sujeitos passivos são o empregador, a empresa ou entidade equiparada	75
3.1.2.3.1.1	Contribuições sociais de seguridade social em que o sujeito passivo é o empregador, a empresa ou entidade equiparada, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho	75
3.1.2.3.1.2	Contribuições sociais de seguridade social em que o sujeito passivo é o empregador, a empresa ou entidade equiparada, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, destinadas ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT)	79
3.1.2.3.1.3	Contribuições sociais de seguridade social em que o sujeito passivo é o empregador, a empresa ou entidade equiparada, incidentes sobre a receita ou o faturamento (COFINS e PIS)	81
3.1.2.3.1.4	Contribuições sociais de seguridade social em que o sujeito passivo é o empregador, a empresa ou entidade equiparada incidentes sobre o lucro (CSLL)	87
3.1.2.3.1.5	A contribuição social das associações desportivas	89
3.1.2.3.1.6	Contribuição social dos clubes de futebol profissional	89
3.1.2.3.2	Contribuições sociais de seguridade social em que os sujeitos passivos são os empregados	90
3.1.2.3.3	Demais contribuições sociais de seguridade social	92
3.1.2.3.3.1	A contribuição social sobre a receita dos concursos de prognósticos	92
3.1.2.3.3.2	A contribuição social a cargo do importador de bens ou serviços do exterior, ou equiparado (PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação)	95
3.1.2.3.3.3	A contribuição social a cargo do produtor rural pessoa física (FUNRURAL-PF)	96
3.1.2.3.3.4	A contribuição social a cargo do produtor rural pessoa jurídica (FUNRURAL-PJ)	98

3.1.2.3.3.5	A contribuição social da cooperativa rural (FUNRURAL-Cooperativa)	101
3.2	Contribuições interventivas	102
3.2.1	Breves considerações sobre a “ordem econômica”, “atividade econômica” e “domínio econômico”	104
3.2.2	Considerações sobre as funções estatais de fiscalização, incentivo e planejamento	107
3.2.3	A obrigatoriedade de intervenção e destinação do produto da arrecadação para área que fundamentou a contribuição	111
3.2.4	A limitação temporal da intervenção no domínio econômico	112
3.2.5	Algumas espécies de contribuições de intervenção no domínio econômico	113
3.2.5.1	Contribuição interventiva destinada ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA)	114
3.2.5.2	Contribuição interventiva destinada ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE)	117
3.2.5.3	Contribuição interventiva destinada ao Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (CONDECINE)	119
3.2.5.4	Contribuição interventiva destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP)	122
3.2.5.5	Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE-Combustíveis)	125
3.2.5.6	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Royalties (CIDE-Royalties), tecnologia (CIDE-Tecnologia) e assistência técnica (CIDE-Assistência técnica)	129
3.3	Contribuições corporativas	132
3.4	Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP)	137
4.	DA REGRA DE ESTRUTURA DAS CONTRIBUIÇÕES	142
4.1	Conceito de regra de competência (estrutura) e de regra de conduta (comportamento)	145
4.2	Apresentação lógico-formal das regras de conduta e das regras de competência	146

4.3	Relação hierárquica da norma de competência (estrutura) com a norma derivada	152
4.4	A regra de estrutura das espécies de contribuições	154
4.4.1	A regra de competência das contribuições sociais gerais e das contribuições sociais de seguridade social	156
4.4.1.1	A regra de competência das contribuições sociais gerais: imposição do ente competente, elementos possíveis para o critério material, espacial, sujeitos passivos e bases de cálculo da regra-matriz de incidência	156
4.4.1.2	A regra de competência das contribuições sociais de seguridade social: imposição do ente competente, elementos possíveis para o critério material, espacial, sujeitos passivos e bases de cálculo da regra-matriz de incidência	161
4.4.1.3	A regra de estrutura das contribuições de intervenção no domínio econômico: imposição do ente competente, elementos possíveis para o critério material, espacial, sujeitos passivos e bases de cálculo da regra-matriz de incidência	165
4.4.1.4	A regra de estrutura das contribuições corporativas: imposição do ente competente, elementos possíveis para o critério material, espacial, sujeitos passivos e bases de cálculo da regra-matriz de incidência	171
4.4.1.5	A regra de estrutura das contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública: imposição do ente competente, elementos possíveis para o critério material, espacial, sujeitos passivos e bases de cálculo da regra-matriz de incidência	174
5.	A COMPLETEZ DO COMANDO DA REGRA DE ESTRUTURA DAS CONTRIBUIÇÕES: BIVALÊNCIA ENTRE INSTITUIÇÃO E DESTINAÇÃO ESPECÍFICA	180
5.1	A relevância da análise derivativa entre a regra de conduta e a regra de estrutura	181
5.2	A confluência de enunciados prescritivos na elaboração da regra de competência das contribuições com bivalência entre incidência e destinação	182
5.3	Da tipologia tributária dada a ausência ou retirada da destinação	186
5.4	Da específica destinação do produto da arrecadação da contribuição	189
5.5	Da destinação do produto da arrecadação para atividade a ser criada	192
5.6	A destinação das contribuições como direito fundamental do contribuinte	194

5.7	Da retirada de destinação das contribuições por norma constitucional	195
5.8	Da destinação do produto da arrecadação das contribuições federais para os Estados, Distrito Federal e Municípios por emenda constitucional	199
5.9	Da inconstitucionalidade da retirada de destinação das contribuições pelo artigo 76 do ADCT sob a ótica dos direitos fundamentais	202
5.10	Da retirada de destinação das contribuições por norma infraconstitucional	207
5.11	Da retirada de destinação de contribuições previstas em comandos infraconstitucionais por enunciados previstos em lei orçamentária	209
5.12	Da estrutura lógico-formal da regra de competência das contribuições com a destinação específica	211
5.12.1	Da estrutura lógico-formal da regra de competência das contribuições federais (sociais, interventivas e corporativas)	214
5.12.2	Da estrutura lógico-formal da regra de competência da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública	215
5.12.3	Apontamentos sobre a hipótese da regra de estrutura das contribuições	216
5.12.4	Considerações sobre o conseqüente da regra de competência das contribuições	217
5.13	Completo da mensagem normativa da regra de competência das contribuições: a união indissolúvel e condicionante da regra-matriz de incidência com a regra de destinação da contribuição	224
6.	CONCLUSÃO	228
	BIBLIOGRAFIA	235

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental
art.	Artigo
CEBRAE	Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa
CF	Constituição Federal
CF/88	Constituição Federal de 1988
CONDECINE	Contribuição interventiva destinada ao Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional
COREN	Conselho Regional de Enfermagem
CREA	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Estado de São Paulo
CREFITO	Conselho Regional de Fisioterapia e Terapia Ocupacional
CREMESP	Conselho Regional de Medicina do Estado de São Paulo
CTN	Código Tributário Nacional
Dec.	Decreto
EC	Emenda Constitucional
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
II	Imposto de Importação
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
IOCCSTVM	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor
IRPJ	Imposto sobre Renda Pessoa Jurídica

ISS	Imposto sobre Serviços de qualquer natureza
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
n.	Número
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
RAT	Riscos Ambientais do Trabalho
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SESCOOP	Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

INTRODUÇÃO

O presente escrito tem como ponto central o estudo minucioso da regra constitucional de competência que estabelece a destinação específica e condicionante das contribuições. E, nesta análise, partimos de local seguro que é a Constituição Federal de 1988, analisando os enunciados prescritivos de ordem constitucional e construindo normativos relacionados com as contribuições.

Tomamos como base a análise normativa do fenômeno, valendo-nos de algumas ferramentas da semiótica no estudo da linguagem normativa.

Como principais questões a serem exploradas, temos: o desnudamento da natureza jurídica do comando constitucional de destinação nas contribuições; a composição lógico-formal da regra de destinação; o conteúdo semântico condicionante, enfim, a força normativa implicacional desse comando nas outras normas jurídicas.

Este trabalho foi desenvolvido em cinco capítulos recheados de considerações que reputamos relevantes para o estudo da matéria, envolvendo as questões centrais como seguem: A contribuição tem contornos constitucionais para ser alçada a tributo de natureza autônoma em relação aos demais tributos? Quais as espécies de contribuições determinadas constitucionalmente? Os enunciados constitucionais nos permitem formular regras de competência específicas e com conteúdo determinado de cada uma das espécies de contribuições? Qual a completude sintática e semântica do comando da regra de competência de cada uma das categorias de contribuições? A regra de estrutura da destinação atribui bivalência entre a instituição do tributo e a destinação específica?

Para pavimentar esse caminho, na tentativa de diminuir o ruído comunicacional, enunciamos algumas questões de ordem da filosofia do direito e da teoria geral do direito, sem as quais a compreensão da mensagem não ganharia os contornos desejados.

Por isso, no primeiro ponto deste escrito fixamos algumas noções estruturantes, como lembrar a importância da análise do processo comunicacional no plano normativo, e, para isso, estabelecemos a distinção entre texto normativo e

norma jurídica, analisando o conteúdo da linguagem normativa, tomando o ordenamento jurídico como sistema, considerando a norma como elemento do ordenamento jurídico, e fixando a norma jurídica como produto da interpretação dos textos normativos.

Dessa pré-compreensão formada a partir das noções estruturantes do trabalho enfrentaremos, no segundo capítulo, a classificação das espécies tributárias, ponto de relevo para o estudo das contribuições como tributo autônomo em relação às demais espécies normativas. E, para isso, veremos a atividade de classificar, a necessidade de escolha de um critério classificatório anterior, e, a partir dessa estrutura significativa, teceremos comentários sobre algumas teorias da classificação dos tributos existentes, antes, fazendo breves anotações críticas sobre a teoria bipartite e tripartite do tributo, para chegarmos, enfim, à teoria pentapartite dos tributos, apontando inicialmente seus critérios, e, finalmente, ao conceito de cada uma das espécies tributárias, de modo a identificarmos as contribuições como uma espécie singular de tributo.

No terceiro capítulo promovemos uma análise crítica sobre as espécies de contribuições enunciadas constitucionalmente, começando pelas contribuições sociais gerais e contribuições sociais de seguridade social. Nesta última, traçamos breve definição do que seria a seguridade social na Constituição Federal de 1988, bem como o plano de custeio como exigência constitucional desse sistema, e entramos na compreensão das contribuições de seguridade social em espécie, analisando algumas contribuições sociais de seguridade social em que os sujeitos passivos são o empregador, a empresa ou entidade equiparada; outras em que os sujeitos passivos são os empregados, e ainda outra categoria que denominamos de demais contribuições sociais de seguridade social que retiram fundamento direto de norma específica de competência constitucional. No mesmo capítulo, continuamos com o estudo das contribuições, já então no plano das contribuições interventivas, tecendo breves considerações sobre a “ordem econômica”, “atividade econômica” e “domínio econômico”, como também acerca das funções estatais de fiscalização, incentivo e planejamento; da obrigatoriedade de intervenção e destinação do produto da arrecadação para área que fundamentou a contribuição; da necessária limitação temporal da intervenção no domínio econômico; e, finalizando o tópico, estudamos algumas espécies de contribuições de intervenção no domínio econômico. Para

completar a análise crítica sobre as espécies de contribuições enunciadas constitucionalmente, promovemos o estudo das contribuições corporativas e contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Abarcamos, assim, ainda que de forma não exaustiva, as quatro espécies de contribuições que encontram amparo nas regras de estrutura constitucional.

Enfrentando as regras de estrutura das contribuições sociais, interventivas, corporativas e para o custeio do serviço de iluminação pública, no capítulo quatro estabelecemos o conceito de regra de competência (estrutura) e de regra de conduta (comportamento), firmando a apresentação lógico-formal das regras de conduta e das regras de competência, a relação hierárquica da norma de competência (estrutura) com a norma derivada, traçando, enfim, as regras de estrutura de cada uma das espécies de contribuições.

No enredo final, o capítulo quinto, verificamos a regra de estrutura das contribuições sob a ótica da bivalência entre o comando de instituição e o comando de destinação específica, e, para isso, ponderamos sobre a relevância da análise derivativa entre a regra de conduta e a regra de estrutura; a confluência de enunciados prescritivos na elaboração da regra de competência das contribuições com bivalência entre incidência e destinação; a relevância da destinação para estabelecer a tipologia tributária, dada a ausência ou retirada da destinação; da necessidade de destinação específica do produto da arrecadação da contribuição, e que essa destinação deve ocorrer para a atividade a ser criada. Nesse mesmo momento do estudo que se avisa, fixamos a destinação das contribuições como direito fundamental do contribuinte; enunciamos sobre a retirada de destinação das contribuições por norma constitucional, a destinação do produto da arrecadação das contribuições federais para os Estados, Distrito Federal e Municípios por emenda constitucional; sobre a inconstitucionalidade da retirada de destinação das contribuições pelo artigo 76 do ADCT, também acerca da retirada de destinação das contribuições por norma infraconstitucional, bem como sobre a retirada de destinação de contribuições previstas em comandos infraconstitucionais por enunciados previstos em lei orçamentária. Ao final, escrevemos sobre a estrutura lógico-formal da regra de estrutura das contribuições com a destinação específica e, por derradeiro, enunciamos a completude da mensagem normativa da regra de estrutura das

contribuições: a união indissolúvel e condicionante da regra-matriz de incidência com a regra de destinação da contribuição.

As digressões pertinentes aos estudos fundamentais da filosofia do direito e teoria geral do direito, do ferramental sintático, semântico e pragmático da semiótica na análise normativa do fenômeno constitucional da destinação das contribuições, foram os requisitos fundamentais no estudo da regra de estrutura da destinação das contribuições.

Uma análise coerente da regra de estrutura da destinação das contribuições, como um comando constitucional que condiciona as normas derivadas, foi aqui realizada.

1. NOÇÕES ESTRUTURANTES

O processo comunicacional do direito pode ser estudado de diversas formas. Em verdade, a opção por essa análise já aponta escolha por uma linha de pensamento.

A fixação de noções estruturantes facilita a comunicação e, assim, a compreensão da mensagem no processo comunicacional. Afinal, o ser humano é um ser social. E, nestes termos, existe em relação.

A fixação inicial de pontos estruturais ajuda a trilhar caminho menos árduo em segunda fase, afinal é necessário azeitar a engrenagem. Além de reduzir o ruído comunicacional, essa ação também faculta, ao interlocutor, uma análise prévia dos pressupostos, a partir dos quais, já podem ocorrer divergências, reflexões, ponderações e juízos.

Longe de dificultar o processo comunicacional e do conhecimento, a análise dessas linhas gerais evita o caminhar em pressupostos distintos, o que poderia levar a conclusões diversas, o que ocorre na maioria das vezes. O processo fluído, e sucessivamente lógico, denota um maior esforço inicial, mas é bem recompensado no processo.

Não basta ao interlocutor apontar o direito como objeto de estudo. Tal afirmação, apesar de restringir a análise, não se mostra factível. Porque, da aludida assertiva, pode-se indagar: mas, trata-se do direito enquanto direito positivo, ciência do direito, jurisprudência ou direito subjetivo? Para estacionar em alguns dos significados do signo direito.

O signo direito é plurissignificativo. E tal constatação não é restrita ao signo direito. Vários signos gozam desse qualificativo. E isso decorre da praticidade na comunicação e do uso dos signos. Mesmo sendo a palavra direito plurissignificativa, não há necessidade de utilização de outro signo para elaborar um estudo coerente desse fenômeno. Mas é importante revelar em qual sentido (significado) tal signo está sendo utilizado, justamente para evitar aqueles ruídos comunicacionais.

Nessa tentativa de fixar um piso comunicacional é que abordaremos sinteticamente alguns estudos da filosofia e teoria geral do direito. E, comecemos com

as definições de ordenamento jurídico e de sistema, para, então, desembocarmos no elemento singular do direito, a norma jurídica.

Como este estudo encontra amparo sólido em alguns apontamentos da semiótica e da filosofia da linguagem, devemos lembrar que os textos normativos utilizam a linguagem prescritiva.

1.1 Considerações sobre texto normativo e norma jurídica

A linguagem é elaborada seguindo regras próprias de manutenção do piso comunicacional. Isso é próprio de toda linguagem, não somente para sua compreensão, mas para sua utilização. Esse piso se faz necessário para manutenção do sentido enquanto mecanismo comunicacional.

O direito enquanto linguagem se manifesta sob várias roupagens. Não podemos reduzir o direito à linguagem escrita, pois se reconhece o uso da linguagem falada, de sinais e outras manifestações no direito. O que não se pode negar é a corriqueira utilização da linguagem escrita como manifestação do direito.

Riccardo Guastini (2016, pp. 35-36) aponta que o direito objetivo moderno é um discurso, escrevendo: “[...] *el derecho –o, al menos, el derecho moderno– es (esencialmente) un fenómeno lingüístico. En términos simples: el derecho es un discurso, el discurso del «legislador».*”

Por sua vez, a linguagem é objeto de estudo da semiótica. E todo o ferramental dessa disciplina deve ser utilizado para o estudo do direito. O que aqui não faremos com o rigor merecido.

Analisando o direito positivo, Paulo de Barros Carvalho (2022, p. 103) revela ser possível utilizar os três modos de análise da linguagem no estudo do direito, nos seguintes termos:

Se fixamos o pressuposto de que o direito positivo é uma camada linguística, vazada em termos prescritivos, com um vetor dirigido ao comportamento social, nas relações de intersubjetividade, nada mais natural que apresentarmos a proposta de interpretação do direito como um sistema de

linguagem. E o conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem pede a investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática.

[...]

O plano sintático é formado pelo relacionamento que os símbolos linguísticos mantêm entre si, sem qualquer alusão ao mundo exterior ao sistema. O semântico diz respeito às ligações dos símbolos com os objetos significados. Tratando-se da linguagem jurídica, é o modo de referência à realidade: qualificar fatos para alterar normativamente a conduta. E o pragmático é tecido pelas formas segundo as quais os utentes da linguagem a empregam na comunidade do discurso e na comunidade social para motivar comportamentos.

As análises sintática, semântica e pragmática aplicadas ao direito não somente ajudam a exprimir a roupagem dessa camada de linguagem, como podem ser utilizadas para aprimoramento e solução de problemas da apontada “incompatibilidade” hierárquica entre normas (análise sintática), ou do significado dos textos normativos e mesmo da norma jurídica (análise semântica) e os meios e formas de utilização das mensagens pelo e para o direito (análise pragmática).

Mas, voltemos, os textos legislativos são a prova do uso corriqueiro e necessário da linguagem no direito. As leis, os decretos, as instruções, portarias e outros veículos normativos contêm texto normativo. Esse qualificativo de normativo é aqui utilizado porque é a partir do texto normativo que vamos construir as normas jurídicas. E esses textos são qualificados enquanto normativos por comporem o ordenamento jurídico.

Praticamos várias atividades durante um momento, e não ficamos olhando e analisando o caminhar, o correr, o falar, o piscar os olhos e outras ações. Essas são atividades corriqueiras. Porém, para várias áreas da saúde cada uma dessas ações é objeto de estudos aprofundados, necessários para o desenvolvimento da própria humanidade.

Da mesma forma o jurista elabora um contrato, uma manifestação processual, uma consulta, tudo isso sem perceber que está percorrendo um domínio já constituído por normas jurídicas, e, ao mesmo tempo, construindo-as.

Quando se analisa um comando normativo infraconstitucional, confrontando-o com comandos constitucionais, ou mesmo quando se recorre ao texto constitucional para se encontrar o sentido e compatibilidade de determinado comando infraconstitucional, estamos analisando e produzindo linguagem.

A função legislativa é outra atividade própria e necessária do Estado no objetivo de regular as condutas. Atividade típica e necessária na elaboração de leis e outros veículos com enunciados normativos. A própria atividade de elaboração de leis é disposta em textos normativos.

Apontamos algumas formas de usualidade dos textos normativos como manifestação do direito. Chegamos até a elaborar considerações sobre normas jurídicas, já que a norma jurídica é elaborada a partir dos enunciados prescritivos, contidos nos textos normativos.

O texto é o ponto de partida, mas não o de chegada. A ordem em sua completude decorre da norma jurídica que, por sua vez, é uma significação de um ou vários enunciados prescritivos constantes no texto, ou nos textos normativos.

Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 129), ao diferenciar o texto normativo da norma jurídica, contribui:

Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outras, as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.

O texto normativo não se confunde com norma jurídica. São elementos distintos. Uma coisa é o mandamento descrito em forma de texto pela autoridade competente, outra coisa é o comando em si, a significação (norma jurídica).

Do texto normativo até a norma são necessários mais dois elementos. O sujeito (intérprete) e a interpretação (procedimento de busca de sentido), essenciais para a construção do comando.

1.1.1. A linguagem da mensagem normativa

O direito não dá conselhos ou faz elogios às situações sociais apresentadas. Os textos normativos são impositivos, e seu conteúdo visa a regular as condutas de forma direta ou indireta.

Até por isso, em textos normativos não vemos elogios ou indagações em seu interior. Dito de outro modo, os textos normativos não utilizam de enunciados exclamativos ou interrogativos. Não há texto normativo apontando: “A propriedade é linda!”, “O ser humano é um animal pensante, e a máxima expressão divina na social convivência!”; ou: “O cumprimento de uma obrigação tributária é bom para a sociedade?”.

Na legislação temos, expressa ou implicitamente, mandamentos. Linguagem prescritiva de condutas, ou linguagem¹ que cria condições para a implementação dessa outra linguagem prescritiva.

O conteúdo da norma jurídica é prescritivo. Mesmo quando temos uma norma que estabelece um órgão competente ou a distribuição de certas atividades, estamos diante de um mandamento que, como tal, deve ser necessariamente seguido.

1.1.2 Ordenamento jurídico e Sistema

O ordenamento jurídico não contém linguagem exclamativa ou interrogativa, mas sim linguagem imperativa.

Podemos denominar, sob a perspectiva semiótica, que o conjunto desses textos normativos pode ser denominado como ordenamento jurídico.

Sob outra ótica, tomando a norma como elemento do ordenamento jurídico, Norberto Bobbio iniciou pelo estudo da norma jurídica (elemento) para, em momento posterior, culminar na acurada análise do ordenamento jurídico (conjunto). Tudo isso para apontar que a norma não qualifica o ordenamento enquanto jurídico, e sim ocorre o inverso: a norma só é jurídica por ser elemento do ordenamento jurídico.

Longe de tentar aprimorar, ou completar o conteúdo dos estudos de Norberto Bobbio, podemos apontar que tanto a norma quanto o ordenamento se qualificam, reciprocamente. A norma jurídica qualifica o ordenamento como jurídico, e o inverso

¹ Como é o caso das normas de competência que serão também abordadas neste escrito.

também se verifica. A norma é qualificada como jurídica por decorrer do ordenamento jurídico.

Ao falar de elemento e conjunto, é imperioso frisar que a leitura do ordenamento jurídico como sistema precede questões filosóficas e gerais de classificação e atributos próprios.

Apontar que determinado conjunto é um sistema precede saber que todo sistema é composto por uma pluralidade de elementos, com ordem interna. E a própria questão do qualificativo de elemento precede outras asserções como a de características comuns entre os elementos de determinado sistema.

Nesses termos, um mero conjunto não se confunde com um sistema. Assim, nem todo conjunto é um sistema, mas todo sistema é um conjunto. Isso, se utilizarmos o signo conjunto para apontar uma pluralidade de elementos destacados em relação a outros. E, pois, sistema como um conjunto de elementos com ordem entre si.

Fato é que essa ordem entre os elementos de determinado sistema ultrapassa a mera categorização por características. Vai além. É o que ocorre no sistema jurídico que, além da pluralidade de elementos e ordem determinada, tem como atributo uma relação lógica derivativa² entre as normas, a qual é denominada de hierarquia.

E mais, essa sistematização do direito posto é realizada pelo intérprete. Não se pode negar que os textos normativos já possuem certa ordem preestabelecida, mas também não se pode esquivar de que a maior tarefa para sistematização é realizada pelo jurista. Seja ao dedicar-se ao estudo do direito positivo, seja por dever de ofício na tentativa de sistematizar as normas jurídicas aplicáveis, e, por vezes, aplicá-las.

Quando falamos de ordem preestabelecida dos textos normativos, devemos revelar que essa dita ordem preestabelecida não é condicionante. Tome-se, como exemplo, uma determinada legislação infraconstitucional contendo texto normativo destinado a propensa alteração do texto constitucional. Tal enunciado não prevalecerá frente à análise sistemática do direito positivo, pois, somente emenda constitucional (e nos estritos termos da própria Constituição) poderá alterar enunciado constitucional, passível de modificação. Tudo isso em decorrência da hierarquia dos elementos do sistema. No aludido caso, mesmo que o Congresso Nacional elabore

² Em termos semióticos, essa relação lógica entre as normas é uma clara relação sintática.

uma lei infraconstitucional com certa ordem e indicativos, a tentativa de alterar texto constitucional será frustrada.

É imperioso destacar certa organização do direito positivo, mesmo que seja diminuta, ao passo que não poderíamos chamar o ordenamento propriamente de um sistema, nesse contexto. Contudo, não se pode negar que a própria relação intratextual e didática na feitura dos textos normativos com enunciados prescritivos guarda, sim, uma sistematização.

O processo legislativo já aponta uma ordenação de procedimentos para a elaboração de um texto normativo. E, antes disso, a própria relação da utilização da gramática para construção de veículos introdutores de normas, como uma lei, já denota ordem inter-relacional.

O texto normativo é inserido pelo agente competente de forma a ser possível reconhecer certa ordem do próprio veículo que introduz normas com outros veículos. Uma relação derivativa é presente entre as leis, decretos, instruções e outras manifestações do direito positivo. A tal ponto que podemos afirmar que existe certa relação sintática no direito positivo, como a de derivação e do uso da linguagem independente da ciência do direito.

Nesse passo, o direito positivo não é um amontoado de texto a ser organizado pelo cientista do direito. Não se nega aqui, por óbvio, que a principal tarefa da ciência do direito é sistematizar o direito positivo. Mas isso também não retira do ordenamento atributos intrínsecos e próprios que lhe apontem certa ordem. Aqui, apenas reconhecemos que o ordenamento jurídico goza de certa ordem e não se demonstra um todo desorganizado.

Também não temos como inverdade que cabe ao cientista do direito relevar, com rigor, a relação lógico-sintática dos veículos que introduzem normas jurídicas, e mesmo das próprias normas jurídicas.

Sob essa perspectiva, um sistema jurídico possui pluralidade e relação hierarquizada entre normas jurídicas. Essa relação hierárquica é derivativa, na medida em que uma norma jurídica encontra fundamento em outra norma jurídica, na cadeia finita de normas jurídicas, até chegarmos a um comando fundamento do sistema.

Apesar de apontarmos certa distinção na utilização das locuções *ordenamento jurídico* e *sistema jurídico*, não vamos aprofundar nessas considerações, apesar de relevantes para o estudo do direito.

Ao tecermos linhas gerais sobre a noção de ordenamento e sistema jurídicos, dispomos alguns comentários sobre as normas jurídicas, como elemento do sistema. Podemos analisar, em ponto específico, esse elemento: a norma jurídica.

1.1.2.1 O elemento do sistema jurídico: a norma

Em linhas anteriores indicamos traços singulares entre texto e norma jurídica. São entes distintos, mas sua relação comunicacional necessária e imbricada.

Sob essa perspectiva, o texto normativo é pressuposto inicial para construção da norma jurídica. E, corriqueiramente, o jurista nem se dá conta desse processo de leitura, compreensão, e, assim, formação da norma jurídica. Mesmo porque esse processo não é tão simples quanto o descrito aqui.

É um ponto de partida, e, por muitas vezes, retomado para compreensão e formação do comando. Veja que esse caminho não está restrito a um texto normativo.

Não existe relação lógica entre cada artigo do texto normativo e uma norma jurídica. Ou, reduzindo essa consideração, de cada parágrafo e uma norma, ou mesmo um inciso. Norma é a compreensão do comando em sua integralidade.

O jurista pode se utilizar de vários artigos do texto normativo para confeccionar uma norma jurídica, ou mesmo, um enunciado pode originar várias normas jurídicas. Como dito, não há uma relação condicional entre um enunciado e uma norma, e o inverso também se verifica.

Já denunciemos que a construção da norma jurídica é exercício usual, mas não é tarefa fácil. Essa atividade é realizada centenas de vezes durante um só dia, em vários lugares. O jurista não se atenta à atividade, até porque o objetivo e objeto profissional não nos chamam para essa verificação.

E não é diferente no direito, é necessário compreendermos elementos e institutos. Quando falamos da análise da norma jurídica, queremos compreender o elemento norma jurídica. E, para essa compreensão, é necessário fazer uso da atividade de interpretação.

E o que seria interpretar? Interpretar é uma atividade realizada também corriqueiramente pelo sujeito. Interpretamos gestos, sensações, condutas e várias outras atividades ou elementos. Essa atividade é necessária para a compreensão de algo que se apresenta.

É necessário compreender os elementos.

1.1.2.2. A norma jurídica como produto da interpretação

Toda norma é produto de uma interpretação. E essa interpretação principia de um texto normativo. E esse texto normativo é composto por palavras que compõem uma frase, e assim por diante.

A norma jurídica é o produto da interpretação dos enunciados constantes nos textos normativos.

E, como já dissemos, um enunciado prescritivo constante em um texto normativo pode originar várias normas jurídicas, inclusive de categorias distintas (normas-princípio ou normas-regra). E o inverso também se verifica, para a construção de uma norma jurídica pode ser necessário o intérprete recorrer a vários enunciados normativos, inclusive, em textos normativos (veículos introdutores) diversos.

Analisando a interpretação pelo aspecto semântico, Alf Ross (2003, p. 139) conclui:

Toda interpretação do direito legislado principia com um texto isto é uma fórmula lingüística escrita. Se as linhas e pontos pretos que constituem o aspecto físico do texto da lei são capazes de influenciar o juiz, assim é porque possuem um significado que nada tem a ver com a substância física real. Esse significado é conferido ao impresso pela pessoa que por meio da faculdade da visão experimenta esses caracteres. A função destes é a de

certos símbolos, ou seja, eles *designam* (*querem dizer*) ou *apontam para* algo que é distinto deles mesmos.

Desse contato com o texto normativo, mais propriamente os enunciados prescritivos, é que o intérprete (sujeito cognoscente) tenta compreender o comando através da interpretação.

Esse procedimento complexo, no qual o sujeito cognoscente compreende o sentido de um signo, e, pois, do conjunto desses signos, é denominado de interpretação.

Karl Larenz (1997, pp. 282-283) aponta o que seria a atividade de interpretação de um texto, elencando:

«Interpretar» é uma actividade de mediação pela qual o intérprete compreende o sentido de um texto, que se lhe tinha deparado como problemático. Em que é que consiste esta actividade de mediação? O intérprete tem presentes os diferentes significados possíveis de um termo ou de uma sequência de palavras e pergunta-se sobre qual é aqui o significado «correcto». Para tal, interroga o contexto textual e o seu próprio conhecimento do objecto de que no texto se trata, examina a situação que deu origem ao texto ou ao seu discurso, assim como outras circunstâncias «hermeneuticamente relevantes», que possam ser consideradas como indícios relativamente ao significado procurado. A conclusão a que chega não é uma conclusão logicamente vinculante, mas uma opção, devidamente fundamentada, entre diferentes possibilidades de interpretação. «Interpretar» um texto quer dizer, portanto, decidir-se por uma entre muitas possíveis interpretações, com base em considerações que fazem aparecer tal interpretação como a «correcta».

Antes de se exercer a atividade de interpretação, deve-se lembrar que o intérprete possui uma série de conhecimentos que serão utilizados direta ou indiretamente na elaboração do produto da interpretação.

Conceitos e definições da matéria própria se somam a uma série de conceitos e definições de matérias diversas, e, ainda, agregam as experiências, vividas ou estudadas, aos valores dos mais variados níveis e áreas, acrescentando as combinações emocionais e sensoriais, para formarem uma bagagem prévia que será utilizada no processo de interpretação. É a pré-compreensão que todo sujeito cognoscente possui, uns mais, outros menos, para cada ocasião.

Sobre a pré-compreensão específica, Karl Larenz (1997, pp. 288) afirma:

No início do processo do compreender existe, por regra, uma conjectura de sentido, mesmo que por vezes ainda vaga, que ocorre a inserir-se numa primeira perspectiva, ainda fugidia. O intérprete está munido de uma «pré-compreensão», com que acede ao texto. Esta pré-compreensão refere-se à coisa de que o texto trata e à linguagem em que se fala dela. Sem uma tal pré-compreensão, tanto num como noutro aspecto, seria difícil, ou de todo impossível, formar-se uma «conjectura de sentido». O intérprete necessita da sua para se entranhar no processo do compreender. Pode surgir como insuficiente no decurso deste processo e então terá de ser rectificadora por ele de modo adequado. Quanto mais longa e pormenorizadamente alguém se ocupa de uma coisa, quanto mais profundamente nela tenha penetrado, tanto mais rica será a sua pré-compreensão, tanto mais cedo se formará nele uma adequada conjectura de sentido e tanto mais rapidamente se concluirá o processo do compreender.

Existe uma relação diretamente proporcional, mas não condicionante, entre a pré-compreensão de determinada matéria e o produto da interpretação daquela atividade cognoscitiva. De tal modo que podemos afirmar que tão melhor será a interpretação (atividade e produto) quão maior for a pré-compreensão do sujeito cognoscente sobre determinada matéria.

Como a norma jurídica principia do texto normativo a ser interpretado, é imperiosa a compreensão dos enunciados constitucionais, essenciais para a formação da norma jurídica. Inclusive das normas jurídicas constitucionais, na análise necessariamente sistemática do ordenamento jurídico.

Quando se constrói uma norma jurídica, a pré-compreensão do intérprete leva em consideração uma gama de comandos. É preciso não se descolar dos comandos constitucionais nessa atividade de interpretação.

É relevante frisar que não existe uma relação direta entre um enunciado prescritivo do texto normativo e uma norma jurídica. Assim, um único enunciado prescritivo pode originar várias normas, e um comando pode necessitar de vários enunciados prescritivos para a formulação de determinada norma jurídica.

Também é de relevo denunciar a impossibilidade de sentido unívoco de determinado texto normativo. Afinal, interpretar é uma atividade humana que leva em consideração a pré-compreensão ampla de todo intérprete. E isso ocorre em todas as áreas de conhecimento, principalmente as sociais.

Se assim não o fosse, não seria necessária a intervenção humana quando da interpretação do fato, da descrição do fato, da norma, das demais normas aplicáveis ao fato, enfim, a uma infinidade de variáveis, comuns ao processo de interpretação.

A norma jurídica é o produto da atividade de interpretação do texto normativo. Atividade realizada pelo intérprete (sujeito cognoscente) para construção de sentido do comando (norma jurídica) que leva em consideração o texto normativo, e, aprioristicamente, a pré-compreensão do intérprete.

2. CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

A delimitação do objeto de estudo é requisito para a construção de qualquer ciência, mas, isso não retira o objeto do mundo que habita. Quando analisamos uma casa de determinado bairro, a referida casa não deixa de pertencer ao bairro. Apenas por preferência de análise, e para promover um estudo mais acurado, escolhe-se focar as considerações daquela determinada casa.

O mesmo ocorre com o tributo, instituto do direito. Inclusive, é sempre bom guardar que o direito é uno e indivisível. A ciência do direito apenas divide o direito positivo, focando em objetos e institutos determinados para efeito de estudo. E daí, com base no direito positivo, é que se reconhece a existência de determinadas áreas de estudo, como direito administrativo, empresarial, previdenciário, tributário, entre outros. E para quê? Para ser mais fácil, didaticamente, o estudo do direito.

Enquanto ramo da ciência do direito, o direito tributário apresenta como objeto o estudo das relações e institutos correlatos com os tributos. É um estudo que circunda ao entorno dos tributos. Em termos mais concisos, o direito tributário tem como objeto o estudo dos tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Geraldo Ataliba (2003, p. 37) concentra o estudo no elemento tributo como objeto de estudo do direito tributário, afirmando que “o conceito de tributo é o centro da construção sistemática que se designa por direito tributário”.

Dada a relevância do tributo para o estudo do direito tributário, cabe tecer algumas considerações sobre a definição de tributo. Até para guardar a coerência do estudo, pois iremos focar adiante em regras que atingem um tributo específico: as contribuições.

Não é tarefa do legislador conceituar institutos do direito. E quando o faz, não está imune às críticas. Mas, isso não é exclusividade do legislador. Toda consideração sobre determinado instituto é (e deve sempre ser) analisada sob um olhar crítico.

O conceito legal de tributo é apontado no artigo 3º do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966), que enuncia: “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”.

Em síntese: tal enunciado prescritivo já revela que tributo é uma prestação pecuniária. E, de forma redundante, aponta que essa prestação pecuniária constante na relação jurídico-tributária deve ser adimplida em moeda. Também denota que tributo não é sanção, assim, o fato jurídico tributário nunca é um fato ilícito. Remete, ainda, que os tributos são instituídos mediante lei, constatação decorrente do princípio da legalidade. Princípio que, no direito tributário, ganha contornos mais acurados, o que justifica denominá-lo de princípio da estrita legalidade tributária (I, 150, CF/88). Ao cabo, o conceito legal de tributo lembra que a atividade de constituição do crédito tributário é atribuída a autoridade administrativa.

Daquele enunciado do artigo 3º do CTN podemos analisar criticamente vários pontos, para além dos sucintamente enunciados acima. O que aqui não faremos, para focar nos elementos pressupostos do estudo que se promove. Como dito, neste momento vamos estudar nossa casa, por mais que o bairro, a região e a cidade a que ela pertença mereçam considerações relevantes.

E, não poderíamos falar em classificação dos tributos sem apontarmos o que seria um tributo enquanto instituto jurídico, e sua importância na construção da ciência do direito tributário.

Todo o capítulo 2 do escrito pretende abordar a classificação das espécies tributárias. Não bastasse toda a complexidade que circunda o próprio conceito de tributo, esse elemento ainda se divide em várias espécies. Chegamos, enfim, à classificação das espécies tributárias.

2.1 O ato de classificar

O procedimento de classificar exige uma análise anterior dos objetos que se visa classificar. Depois, é necessário assegurar características comuns dos elementos para reservá-los a um determinado grupo. E fazê-lo em relação aos outros elementos

que poderão formar outros grupos. E, depois, dentro do primeiro grupo criado, encontrar outras características para diferenciá-los entre si.

Escrevendo sobre a atividade de classificação, Paulo de Barros Carvalho (1996, p. 54) enuncia:

Classificar é distribuir em classes; é dividir os termos segundo a ordem da extensão ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas com relação às demais classes. Os diversos grupos de uma classificação recebem o nome de espécies e de gêneros, sendo que espécies designam os grupos contidos em um grupo mais extenso, enquanto gênero é o grupo mais extenso que contém as espécies. A presença de atributos ou caracteres que distinguem determinada espécie de todas as demais espécies de um mesmo gênero denomina-se 'diferença', ao passo que 'diferença específica' é o nome que se dá ao conjunto das qualidades que se acrescentam ao gênero para a determinação da espécie, de tal modo que é lícito enunciar: a espécie é igual ao gênero mais a diferença específica ($E = G + De$).

Em termos mais acurados, a disposição para encontrar uma espécie decorre, antes, da análise do gênero. O gênero é um conjunto. E como todo conjunto, possui no mínimo dois elementos, visto que a obviedade da consideração lógica aponta que não existe classificação de elemento único.

Mas, existe utilidade pragmática em elaborar classificações? A resposta é acertadamente positiva. Visto que integrante de um grupo, o elemento deve coerência com o grupo que habita. Notadamente, em suas características de grupo.

A diferença específica (De) da espécie (E) em relação ao gênero (G) só vem afirmar a coerência do agrupamento entre si, e a individualidade de cada elemento do grupo em relação aos demais.

2.1.1 O critério classificatório

De todas as considerações apontadas sobre o ato de classificar, devemos frisar que essa diferença específica (De) pode ser utilizada como critério classificatório para apartar o elemento em relação aos demais, mas sempre guardando as qualidades do gênero.

O critério classificatório de qualquer classificação deve ser muito bem analisado, já que toda a classificação poderá ruir com a contestação do critério escolhido. Em alguns casos, até mesmo por conta da escolha de mais de um critério.

É imperioso lembrar que todo estudo do direito, quando possível, deve partir dos enunciados constitucionais. Isso decorre da arraigada relação lógico-hierárquica no estudo do direito. Como também nos parece muito claro que, em sendo possível, encontrar na Constituição Federal elementos relevantes para elaborar a classificação de determinado instituto, não há outro caminho mais seguro a percorrer.

Parece claro, mas é bom que se diga: caso os objetos a serem classificados não encontrem nas normas constitucionais critérios para diferenciá-los, tal classificação pode sim ser elaborada. Mesmo porque as classificações não são institutos do direito positivo, mas o modo pelo qual o jurista promove uma construção intelectual acerca dos institutos do direito positivo.

A classificação não pode ser taxada formalmente como inconstitucional, ou ilegal, por contrariar comando constitucional ou a legislação infraconstitucional, respectivamente, já que é uma construção doutrinária. Lembre-se as palavras de Genaro R. Carrió, “as classificações não são nem verdadeiras nem falsas, são úteis ou inúteis.”³

Agora, não podemos negar que se o exegeta partir das normas constitucionais para manifestação em qualquer campo do direito, já leva consigo proposição hierárquica apta a sobrepor considerações infraconstitucionais que lhe sejam incompatíveis, já que a classificação externaliza características intrínsecas dos elementos classificados.

Então, não seria a classificação em si que pode ser julgada como válida ou inválida, mas sim as características intrínsecas dos elementos que a classificação apenas desnudou. Frise-se, a classificação não atribui características do elemento classificado, apenas as revela e sistematiza.

Se o critério de uma classificação é encontrado na Constituição Federal, é esse o melhor ponto de partida do direito positivo tributário.

³ Tradução livre de parte do texto. No original: “Las clasificaciones no son ni verdaderas ni falsas, son serviciales o inútiles [...] Genaro R. Carrió, *Notas sobre derecho y lenguaje*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1990, p.99.

E qual a importância dessas considerações sobre classificações dos tributos para o direito tributário? Saber o regime jurídico constitucionalmente escolhido para ser aplicado a cada uma das espécies tributárias encontradas.

No ponto seguinte focaremos na diferença específica dos elementos do grupo tributo, para apontarmos as espécies tributárias.

2.2 Apontamentos sobre algumas teorias da classificação dos tributos existentes

Chegamos ao grupo tributo, já que todas as prestações pecuniárias que se adequem ao conceito farão parte do gênero tributo. Agora, temos que encontrar, dentre os tributos, características que os difiram entre si.

No presente escrito, verificaremos topologicamente as contribuições para as teorias de classificação dos tributos, afirmando-a enquanto tributo e desnudando sua independência em relação as demais espécies tributárias. Tudo isso no intuito de reafirmar seus atributos intrínsecos e regime jurídico específico.

Diante disso, não podemos restar silentes quanto à existência de várias teorias para classificar as espécies tributárias e, como apontamos, cada uma dessas classificações ergueu-se a partir de um critério definido.

Partindo da base de cálculo como elemento do tributo, Alfredo Augusto Becker (2007, p. 394) construiu classificação das espécies tributárias existentes à época, pontificando:

Demonstrar-se-á que o critério *objetivo e jurídico* é o da *base de cálculo* (base imponível). 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.

Percorrendo a camada do direito positivo tributário, e munido do critério da base de cálculo, Alfredo Augusto Becker anunciou a existência de duas espécies tributárias,

os impostos e as taxas. Para o autor, se a base de cálculo do tributo simbolizasse um *serviço estatal*, estaríamos diante de uma taxa. Contudo, se a base de cálculo do tributo não significasse uma atividade estatal, estaríamos diante de um imposto. Teoria que, pela quantidade das espécies tributárias encontradas, é denominada de *bipartite* ou *dicotômica*.

Em outro passo, e com base no critério da vinculação, ou não, do aspecto material da hipótese de incidência tributária a uma atividade estatal referida ao contribuinte, Geraldo Ataliba (2003, p. 123) ensina: “quanto à natureza, os tributos podem ser classificados em duas grandes espécies, que se distinguem pela radical diversidade de regimes jurídicos a que se submetem. O critério jurídico para esta classificação está na consistência da h.i., ou seja, no seu aspecto material”.

No sentir de Geraldo Ataliba, se o aspecto material da hipótese de incidência tributária descrever uma atividade estatal, tal tributo é vinculado. Agora, se o aspecto material da hipótese de incidência tributária não consistir em um fato ligado a uma atividade estatal, estaríamos diante de um tributo não vinculado.

Teríamos, assim, duas grandes classes de tributos, os vinculados e os não vinculados. O imposto seria uma espécie de tributo cuja hipótese não corresponde a uma atividade estatal, assim, seria um tributo não vinculado. O mesmo não se pode falar das taxas e nem das contribuições.

Para Geraldo Ataliba (2003, p. 152), o aspecto material das taxas consistiria numa atividade estatal *direta* e *imediatamente* referida ao contribuinte; já as contribuições seriam tributos vinculados a uma circunstância *indireta* e *mediata* relacionada ao contribuinte. Nesse passo, como tributos não vinculados apresentam-se os impostos, e como tributos não vinculados, as taxas e as contribuições. Entretanto, o autor escreve que a contribuição de melhoria é uma espécie de contribuição.

Paulo de Barros Carvalho (2022, p. 32) elenca dois critérios para classificar os tributos, os critérios da vinculação da hipótese de incidência e da base de cálculo. Aponta que tais critérios devem ser utilizados de forma lógica e harmônica na identificação da espécie tributária, enunciando:

Finalizemos para dizer que, no direito brasileiro, o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo. O binômio, adequadamente identificado, como revelar a

natureza própria do tributo que investigamos, tem a excelsa virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador.

Com base nesses dois critérios, Paulo de Barros Carvalho também aponta a existência de três espécies tributárias: os impostos, taxas e contribuições de melhoria. E que, diante dos critérios, o imposto é o tributo cujo aspecto material não é vinculado a uma atividade estatal destinada ao contribuinte, e cuja base de cálculo não representa a grandeza monetária de contraprestação daquele exercício estatal. Já as taxas e as contribuições de melhoria teriam no aspecto material da hipótese de incidência uma atividade estatal referida ao contribuinte. Na taxa, a atividade estatal seria a prática do exercício do poder de polícia ou de serviço público específico e divisível, enquanto na contribuição de melhoria a atividade estatal seria a realização da obra pública. Tudo isso conformado pela base de cálculo do tributo, revelando o elemento monetário a que o contribuinte é chamado, nos termos da lei, a fazer face.

A vinculação do fato descrito na hipótese de incidência tributária em relação a uma atividade estatal, ou a ausência dessa vinculação, é alçada a critério classificatório específico. Por isso denomina-se essa classificação de intrínseca do tributo, já que o critério para elaborar tal classificação encontra-se dentro da norma jurídica de incidência. Em estritos termos, na hipótese (H) da regra-matriz de incidência tributária.

Roque Antonio Carrazza (2019, p. 446), também adepto da teoria tripartite dos tributos, utiliza o critério da mensagem do artigo 145 da Constituição Federal de 1988:

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 tributária, em nossos 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).

Apesar de Roque Antonio Carrazza não externalizar a existência desse critério da mensagem enunciada no artigo 145 da Constituição Federal de 1988, é nítida a sua adoção. E não se pode alegar qualquer incompatibilidade ao critério adotado, porquanto encontra apoio no texto constitucional.

2.2.1 Breves anotações críticas sobre a teoria bipartite e tripartite do tributo

Aqui não estamos a invalidar as teorias bipartite e tripartite dos tributos, mas apenas lembrando alguns apontamentos, para uma diminuta contribuição acerca da classificação dos tributos.

Como apontado alhures, a primeira teoria denominada de bipartite (ou dicotômica) reconhece a existência de duas espécies tributárias, os impostos e as taxas. Tudo isso a partir do critério da base de cálculo. Confrontemos tais considerações da teoria bipartite com o artigo 5º do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966), que enuncia: *os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria*. E mais, basta percorrer o enunciado do artigo 145⁴ da Constituição Federal de 1988 a apontar que compete aos entes políticos instituir impostos (inciso I), taxas (inciso II) e contribuições de melhoria (inciso III), para constatar a existência de outra espécie tributária que não se confunde nem com os impostos e, muito menos, com as taxas.

E a teoria tripartite dos tributos? Como escrevemos, pela teoria tripartite (ou tricotômica) existem três espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Conclusão amparada, basicamente, na vinculação ou não do fato descrito no critério material da hipótese de incidência a uma contraprestação estatal. De logo, os adeptos da teoria apontam os citados art. 3º do CTN e art. 145 da CF como amparos sólidos.

Algumas observações podem ser feitas à teoria tripartite dos tributos, como a existência de outras normas constitucionais que possuem elementos intrínsecos de determinados tributos, não existentes nos impostos, taxas ou contribuições de melhoria. E, para isso, destacam-se os artigos 148, 149, 149-A, IV, 167, 195 da CF/88. O enunciado do parágrafo único do artigo 148⁵ trata do empréstimo compulsório.

⁴ 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.

⁵ 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”.

Comandos constitucionais de destinação do produto da arrecadação para os fundamentos de instituição do tributo estão nos artigos 148, 149, 149-A, 195, CF/88.

Então existem comandos constitucionais que apontam como característica do tributo a restituição, já outros tributos não. Nos *caputs* dos artigos 149⁶, 149-A⁷, 195⁸, temos que as contribuições devem ter o produto da arrecadação destinado para o fundamento da criação da exação. Ainda na Constituição, temos a vedação da destinação do produto da arrecadação dos impostos no inciso IV⁹ do artigo 167. Assim, existem tributos que, por mandamento constitucional, têm seu produto da arrecadação destinado para um órgão, fundo ou despesa, já outros tributos não podem ter o arrecadado destinado, também por ordem constitucional.

Todas essas observações são relevantes para o estudo do direito tributário e, como veremos, com repercussões não apenas teóricas, mas pragmáticas.

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

⁶ 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.

[...]

⁷ 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.

⁸ 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:

[...]

⁹ 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, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

2.2.2 A teoria pentapartite dos tributos

Das observações críticas, surge a teoria que aponta existirem cinco espécies tributárias distintas, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições e os empréstimos compulsórios. Considerações seguindo os critérios e observações nos próximos pontos enunciados.

Também aqui não se diz que as outras teorias não encontram fundamento constitucional, o que seria um erro. O que não se nega é que a teoria pentapartite é outro olhar, sob a ótica constitucional, de interrelação de normas jurídicas tributárias.

2.2.2.1 Dos critérios da teoria pentapartite dos tributos

Como já alertamos, para a elaboração de uma classificação é necessária a fixação de critérios robustos. E, se podemos encontrar na Constituição Federal critérios para elaborar uma classificação dos tributos, não há outro impulso que não esse para o estudo.

Ao apontar a existência de classificações intrínsecas dos tributos, cujo critério é coletado de dentro da estrutura da norma de incidência tributária, e classificações extrínsecas dos tributos onde encontramos os critérios classificatórios na combinação de normas jurídicas, Eurico Marcos Diniz de Santi (1998, p. 139) elenca a existência de três critérios da classificação extrínseca dos tributos:

Com efeito, três são, a priori, os critérios diferenciadores que convivem concomitantemente, no âmbito constitucional: o primeiro e indiscutível é a vinculação, ou não, de uma atividade estatal no desenho da hipótese tributária; o segundo, a previsão do destino legal do tributo; o terceiro, a previsão legal da restituição.

Veja que a teoria tripartite do tributo contribui com o critério da vinculação, ou não, do fato descrito na hipótese tributária a uma atividade estatal. E as críticas realizadas à teoria tripartite do tributo revelam a existência dos outros dois critérios, a

destinação do produto da arrecadação e a previsão de restituição do produto arrecadado com o tributo.

Márcio Severo Marques (1999, pp. 222-223) possui obra específica sobre a classificação dos tributos, apontando os três critérios:

De fato, por um lado, há tributos em relação aos quais a Constituição já preestabeleceu a vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal referida ao contribuinte, e, outros, em que esta vinculação absolutamente não existe, conforme a lição pioneira do professor Geraldo Ataliba. Eis a primeira variável adotada como critério para a classificação dos tributos, já endossada e consagrada pela doutrina nacional e estrangeira: a exigência de previsão legal de vinculação da materialidade do antecedente da norma de tributação a uma atividade por parte do Estado referida ao contribuinte.

Por outro lado, como pudemos verificar, há tributos autorizados pela Constituição, cuja validade está condicionada à previsão legal de destinação específica do produto de arrecadação ao custeio de despesas determinadas do Estado. Outros tributos, no entanto, não têm essa vinculação preestabelecida pelo texto constitucional, hipótese em que o Estado é livre para utilizar-se desses recursos segundo sua conveniência. Eis aí o segundo elemento distintivo adotado, como critério para a classificação dos tributos: a não exigência de previsão normativa estabelecendo a vinculação, ou não, do produto de sua arrecadação a uma despesa específica.

Há ainda, por fim, uma terceira variável a ser considerada para a identificação das espécies impositivas, consistente na exigência de previsão legal de restituição ao contribuinte do montante arrecadado, ao cabo de determinado período, que verificamos condicionar a validade dos empréstimos compulsórios, apartando-o das demais espécies impositivas.

Ainda nessa síntese prometida, passemos à análise dos três critérios da classificação pentapartida dos tributos, que são: a vinculação, ou não, do critério material a uma atividade estatal referida ao contribuinte; a destinação específica, ou não, do produto da arrecadação do tributo; e a previsão de restituição do montante arrecadado após certo período de tempo.

2.2.2.1.1 Da vinculação do critério material

Como critério, a vinculação do fato descrito na hipótese tributária a uma atividade estatal já era utilizada na classificação tripartite dos tributos. E, aqui, não há distinção do critério utilizado naquela teoria, para apontamento na teoria pentapartite.

Vejam que a teoria pentapartite deve ofertar ao exegeta maior ferramental, e não servir apenas de crítica teórica da classificação dos tributos em três espécies tributárias.

A complementariedade crítica, quando possível, deve ser o caminho utilizado pelo cientista do direito. É dessa forma que podemos ser agraciados com o desenvolvimento dessa ciência. O importante é o pensamento sempre crítico, inclusive sobre os denominados dogmas, mas nunca destrutivo. Se o ideal for esse último, já começa equivocadamente qualquer estudo.

E nesse pensamento de complementariedade é que se utiliza a vinculação específica do fato descrito na hipótese de incidência como critério da classificação pentapartite dos tributos.

E como critério de classificação, existirão tributos que possuem vinculação específica do critério material a uma atividade estatal relacionada ao contribuinte, e outros tributos que não terão essa vinculação.

2.2.2.1.2 Da destinação do produto da arrecadação

A destinação do produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa não estava presente, nas teorias apresentadas, como apta a ser critério classificatório próprio. O que nos parece um equívoco, frente as proeminentes normas constitucionais de destinação de algumas espécies tributárias.

Não era negada a existência de tal comando constitucional, mas sim a relevância do comando da destinação do produto da arrecadação como atributo de determinadas exações, a tal ponto de ser elemento distintivo das espécies. E isso com base na própria legislação que estabelece normas gerais de direito tributário, o Código Tributário Nacional (CTN).

O Código Tributário Nacional aponta, em seu artigo 4º, serem irrelevantes, para encontrar a natureza jurídica de determinado tributo, a denominação e a destinação. Cite-se o enunciado prescritivo do referido art. 4º:

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

No enunciado do *caput* temos que, para o CTN, a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da obrigação tributária.

Nesse momento já sabemos que não é o fato gerador da obrigação tributária elemento apto para encontrar a natureza jurídica do tributo, mas sim, o fato abstrato descrito na hipótese da norma jurídica de incidência, também abstrata.

Mas, ultrapassemos essas considerações, já que os incisos do artigo 4º do CTN dispõe conteúdo semântico importante na construção sólida da classificação pentapartite do tributo. Isso porque bastava o interlocutor apontar que o critério da destinação não é relevante para classificar os tributos, e, pois, não poderia ser utilizado. E, para isso, citava a simples leitura do *caput* em combinação com o inciso II do artigo 4º do Código Tributário Nacional. Dessa combinação, teríamos a seguinte assertiva: *a destinação legal do produto da sua arrecadação é irrelevante para classificar o tributo*. Mas tal apontamento não se sustenta, se confrontado aos enunciados constitucionais próprios de competência para criação ou modificação dos tributos.

Quando o legislador constitucional apresenta no próprio artigo 145 da Constituição Federal de 1988, as taxas e as contribuições de melhoria, já eleva a destinação dessas duas exações ao altiplano constitucional.

Como as taxas somente podem ser instituídas *em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição* (II, 145, CF/88), a finalidade precípua da exação é custear tanto o poder de polícia quanto o serviço público, passíveis de instituição do tributo. Por tal motivo, há uma relação entre o

quantum da atividade utilizada¹⁰ e o valor da taxa, seja ela de exercício de poder de polícia ou de serviço público.

Veja que o artigo 148 da Constituição Federal de 1988 impõe a destinação do produto da arrecadação dos empréstimos compulsórios para custear despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (I), ou fazer frente às despesas com investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (II). Esse é um tributo que requer a destinação do produto da arrecadação para custear os fundamentos de instituição da exação, ação sem a qual criva de inconstitucionalidade o tributo.

Não é outro o caminho no caso das contribuições, já que o legislador constitucional atribui, no artigo 149 da Carta, competência à União para instituir *contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas*, apenas para que tais exações sirvam *como instrumento de atuação nas respectivas áreas*. A mensagem é clara no sentido de impor que tais contribuições sejam instrumentos para cumprir a finalidade descrita quando da denominação das exações. E, em termos tributários, o principal desígnio do tributo é servir de instrumento de financiamento para atividades que, no caso das contribuições, devem destinar o produto da arrecadação especificamente para as áreas constitucionalmente reservadas.

O produto da arrecadação das contribuições sociais deve ser destinado às prestações sociais descritas constitucionalmente. Como veremos adiante, existem duas grandes áreas para as quais os recursos das contribuições sociais devem ser vertidos: as prestações da saúde, previdência e assistências sociais (campos da Seguridade Social) e das outras áreas sociais não contempladas pela Seguridade Social.

O arrecadado com as contribuições de intervenção no domínio econômico deve ser destinado a incentivo específico na área fundamento de instituição da contribuição, obviamente pertencente a atividade econômica.

Há também as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, denominadas de contribuições corporativas. Essas exações devem ter o

¹⁰ Mesmo que essa atividade seja presumida, como é o caso dos serviços compulsórios postos à disposição.

produto da arrecadação selecionado a custear determinada categoria que lhe serviu de fundamento.

Em outras contribuições, não se exige esforço argumentativo para afirmar que a destinação do produto da arrecadação é um mandamento constitucional que deve ser sempre observado. Tal é o caso da contribuição *para o custeio do serviço de iluminação pública (caput, art. 149-A, CF/88)* de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Não haverá, é o que se espera, jurista apontando que o recurso arrecadado com a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP) poderá ser utilizado para custear outra despesa que não a iluminação pública.

O mesmo ocorre com a também estampada denominação da contribuição social para o custeio da seguridade social, pois o enunciado constitucional (art. 195, CF/88) apresenta que seguridade social será *financiada mediante recursos provenientes* dos entes políticos (custeio direto) e *contribuições sociais* descritas nos incisos e parágrafos posteriores. Ultrapassadas as prestações securitárias, não se pode destinar recursos das contribuições sociais de seguridade social.

Resta lembrar que o inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal de 1988 veda a destinação dos impostos a *órgão, fundo ou despesa*. Não se pode instituir ou modificar um imposto para lhe imputar destinação do produto da arrecadação, ressalvadas as disposições constitucionais específicas de repartição de receitas, destinação de recursos e garantia de operação de crédito. Exceções são previstas no citado comando da Carta Federal.

Essas considerações revelam que o inciso II do artigo 4º do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966) não foi recepcionado pela atual ordem constitucional no concernente às taxas (II, art. 145, CF/88), aos empréstimos compulsórios (148, CF/88) e às contribuições¹¹ (149, 149-A, 195), pois essas exações têm como característica destinarem o produto da arrecadação, sem o quê a instituição ou modificação das

¹¹ BALERA, Wagner. Contribuição sobre a folha de salários (remunerações que compõem sua base de cálculo). Fórum de Direito Tributário RFDT, Belo Horizonte, ano 2, n. 10, jul./ago. 2004. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=13794..> Acesso em: 15 set. 2020. Analisando as contribuições sociais, afirma: “O regime jurídico das contribuições sociais encontra sua característica comum – presente em todas elas – na destinação do produto da arrecadação. Não vale, para tais tributos vinculados, a regra do art. 4º. Inciso II, do Código Tributário Nacional.”

taxas, empréstimos compulsórios ou contribuições sem destinação, serão inconstitucionais.

Resta a indagação: a destinação é comando constitucional relevante para ser levada à categoria de critério classificatório das espécies tributárias?

A resposta decorre da assertiva da necessidade de destinação do arrecadado de alguns tributos (taxas, contribuições e empréstimos compulsórios) e da vedação de destinação do imposto, e impossibilidade lógica¹² de destinação da arrecadação das contribuições de melhoria para a atuação estatal que as fundamentou (obra pública).

A destinação do produto da arrecadação do tributo é sim critério relevante para constar dentre os necessários na elaboração de uma classificação dos tributos, principalmente, nessa construção sistemática com base normativa constitucional.

2.2.2.1.3 Da restituição do produto da arrecadação

O último dos critérios da classificação pentapartida dos tributos é o da restituição do produto arrecadado após certo período de tempo. Tal critério está presente em apenas uma espécie tributária, o empréstimo compulsório.

E qual seria o motivo de elevar como critério característica presente em apenas uma espécie tributária? Justamente porque tal categoria é marcante naquela espécie tributária, dada a ausência de necessidade de restituição do tributo cobrado validamente do contribuinte nas outras espécies tributárias. De outra sorte, teríamos elementos distintos com características iguais e impossibilidade de diferenciar, com rigor, as espécies tributárias existentes.

Também, de nada adiantaria a previsão de restituição do que fora arrecadado com a exação, e faltar correção monetária do valor a ser restituído, não preservando-

¹² Como a obra pública deve ter sido concluída para saber o custo total da obra e, pois, o limite da valorização imobiliária é também posterior à realização da obra, o valor arrecadado com a contribuição de melhoria não será destinado para a obra que fundamentou a exação, já essa despesa teria sido paga com outra verba, e não a da contribuição de melhoria fundamento da cobrança.

lhe o real valor. A necessidade de correção do valor arrecadado é elemento também essencial no caso de tributo restituível.

Não se pode requerer que a correção do arrecadado com o tributo seja superior ao desígnio natural de correção de tributos não pagos, tendo em vista que o empréstimo compulsório não é um investimento realizado pelo contribuinte, mas sim, um tributo, e, como tal, de pagamento imperativo.

O que também não pode ser negado é que, além da correção do tributo que não fora pago validamente, existem multas que são estabelecidas em caso de não adimplemento dessa obrigação de pagar tributo. O que também deve ocorrer quando da ausência de devolução de tributo restituível. E tal apontamento deve ser lembrado pelo legislador quando da criação da exação. A obrigação de fixar multa, caso não ocorra a devolução do tributo para o contribuinte, no período fixado.

Nessa etapa, destacamos que a restituição do produto da arrecadação deve ser prevista concomitante com a instituição ou modificação do tributo, sob pena de alterar a natureza jurídica da exação, deslocando-a para outra espécie tributária.

2.2.2.2 Das cinco espécies tributárias

De posse dos critérios erigidos, devemos cuidar de conceituar as espécies tributárias, não com o intuito de esgotar ou mesmo desnudar algo que não tenha sido levantado, mas sim, sistematizar e robustecer o presente estudo que focará nas contribuições, em capítulo específico.

Cada espécie tributária segue um regime jurídico próprio. Disciplina jurídica que se inicia nas normas constitucionais, mas lá não se esgota. Contudo, o regime jurídico apontado constitucionalmente não pode ser contrariado pela legislação constitucional.

De posse da vinculação, ou não, do critério material da hipótese da regra-matriz de incidência tributária a uma atividade estatal relativa ao contribuinte; da destinação, ou não, do produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa; e, da restituição, ou não, do produto da arrecadação depois de certo lapso temporal,

podemos constatar a existência de cinco espécies tributárias autônomas entre si. São elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições.

2.2.2.2.1 Os impostos

Os impostos sempre figuraram nas classificações dos tributos como espécie, devido a sua tipologia relevante. Afinal, é a espécie tributária responsável por carrear recursos para os gastos gerais do Estado.

Começemos relembando que não é tarefa do legislador estabelecer conceitos no direito positivo, já que as definições estão no rol de atividade dos juristas quando da interpretação dos enunciados do texto normativo. Mesmo assim, o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966) tentou estabelecer o conceito de imposto.

No artigo 16 do Código Tributário Nacional, temos o seguinte enunciado: *imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.*

Diante do estudo aqui percorrido, podemos apontar que o artigo 16 do CTN aponta que o imposto é um tributo não vinculado, já que o fato descrito na hipótese não é uma atividade estatal. O contribuinte que paga o imposto não pode exigir uma contraprestação direta e específica do Estado, diante do ato de pagamento.

O fato de adimplir a relação jurídico-tributária não faz surgir, ou remunera, uma relação jurídica cujo objeto é uma prestação estatal que pode ser exigida pelo contribuinte do imposto, a ser cumprida pelo Estado.

Em verdade, o fato descrito na hipótese de incidência do imposto será uma condição fática do contribuinte ou um fato praticado por ele. É nesse sentir que Roque Antonio Carrazza (2019, p. 447) aponta:

Assim, juridicamente falando, imposto é uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal. Não é por outra razão que Geraldo Ataliba chama o imposto de tributo não vinculado. Não vinculado a quê? Não vinculado a uma atuação estatal. Os impostos são, pois, prestações pecuniárias desvinculadas de qualquer relação de troca ou utilidade.

Mas aquele enunciado da legislação infraconstitucional estampa os outros atributos próprios do imposto? A resposta é negativa. Veja que não se aponta a relação do tributo com a destinação ou com a restituição. Assim, faltam dois critérios constitucionais relevantes para conceituação do imposto.

O imposto não possui destinação do produto da arrecadação para órgão, fundo ou despesa. E isso, como vimos, decorre de mandamento constitucional estampado no inciso IV, do artigo 167 da CF/88, que veda a destinação do produto da arrecadação dos impostos. Observe que o texto do aludido inciso IV enuncia *vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa*. O leitor apressado poderia afirmar que se estaria ali tratando de vinculação do critério material dos impostos, e não de destinação.

Basta a leitura atenta do enunciado para perceber que ao apontar *vinculação de receita*, o inciso está dispondo do que aqui se convencionou como destinação do produto da arrecadação. O signo receita confirma a interpretação, pois reservou-se para tratar do produto da arrecadação a destinação, e para enunciar sobre a contraprestação em atividade estatal de vinculação.

Então, quando se lê no IV, do artigo 167 da CF/88, *vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa*, deve-se interpretar como *destinação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa*.

Contudo, ainda não abordamos o critério da restituição do produto da arrecadação. Os impostos não são restituíveis após certo período e tempo. Não se paga essa espécie tributária e depois se recebe¹³ o todo ou parte do que foi adimplido.

Obviamente, em caso de recolhimento a maior, pagamento ilegal ou inconstitucional, pagamento a ente político diverso, pagamento em duplicidade, e outras formas de pagamento indevido de quaisquer tributos, incluindo-se, por óbvio, os impostos, tem o contribuinte o direito subjetivo de restituição. Não por conta da

¹³ Algumas pessoas poderiam afirmar que o Imposto de Renda (IR) é restituível, o que seria um erro, pois o que é devolvido no caso dessa espécie de imposto fora o indevidamente recolhido, cuja verificação decorre do ajuste realizado na declaração. Confusão muito presente pela alcunha da administração em afirmar *restituição de imposto de renda pessoa física*, que em nada é restituição do tributo devido.

tipologia tributária do imposto, mas porque o pagamento indevido do tributo faz surgir o direito subjetivo de restituição do indébito.

Diante de todas essas considerações, devemos formular o conceito de imposto com base nos critérios da classificação pentapartite do tributo. Sempre lembrando que imposto é uma espécie do gênero tributo.

Neste prumo de ideias, imposto é uma espécie de tributo não vinculado a uma atividade estatal específica ao contribuinte, onde não há destinação do produto da arrecadação, e não é restituível depois de certo lapso temporal.

2.2.2.2.2 As taxas

As taxas, diferentemente dos impostos, decorrem de uma atividade estatal referida ao contribuinte, portanto, as taxas são vinculadas a uma atividade estatal específica. Temos aqui um elemento distintivo, entre essas exações. Mas não é o único.

Seguindo o enunciado do legislador constitucional, existem duas espécies de taxas. No inciso II do artigo 145 da Constituição Federal, temos que os entes políticos poderão instituir *taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.*

As taxas em razão do exercício do poder de polícia são aquelas criadas para custear as atividades do poder-dever que a administração pública possui em impor a legislação administrativa, ligada a fiscalização em seu sentido amplo.

Por seu turno, as taxas em razão da prestação de serviço público exigem para sua criação que tal serviço seja específico e divisível. O serviço específico é aquele no qual pode-se apontar quem o utilizou, já o serviço divisível é aquele em que se precisa o quanto foi utilizado. No primeiro caso há a necessidade de individualização, no segundo, a de mensuração. De tal sorte, para a criação da taxa, o Estado deve oferecer em contrapartida um serviço individual e mensurável.

Nas taxas, tais atividades também devem ser de utilização efetiva, ou seja, devem ser efetivamente prestadas, ou quando se tratar de serviços compulsórios, basta a sua disponibilidade para cumprir o requisito de criação.

No âmbito infraconstitucional, o Código Tributário Nacional enuncia em seu artigo 77 que as taxas *têm como fato gerador* o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Do inciso II do artigo 145 da Constituição Federal, em conjunto com o artigo 77 do CTN, temos clara a disposição de que as taxas são vinculadas a duas atividades estatais: ao exercício do poder de polícia e ao serviço público, nos termos da legislação. O critério material da taxa é uma dessas prestações.

Nada se mostrou acerca da presença ou não da destinação do produto da arrecadação ou da restituição do arrecadado após certo interregno. É o que se promoverá a seguir, de forma sintética.

A taxa possui, sim, destinação do produto da arrecadação, tanto que existe correlação entre o que se paga de taxa e a demanda no exercício do poder de polícia, ou o custo da prestação de serviço ao contribuinte. Ao atribuir a competência para instituição de taxas, o legislador constituinte utilizou a locução: *em razão do*. No mesmo ato que vinculou a taxa a uma atividade estatal, destinou constitucionalmente o produto da arrecadação para as duas taxas permitidas.

E as taxas são restituíveis? Não, as taxas que seguem os ditames legais não são restituídas ao contribuinte após certo período. E essa questão é decorrente da lógica, pois, se essa exação visa custear os serviços que são de continuidade, não teria utilidade nem fundamento de existência se a taxa fosse restituída após determinado tempo.

Assim, taxa é uma espécie de tributo vinculado a uma atividade estatal específica ao contribuinte, com destinação do produto da arrecadação, e não é restituível depois de certo lapso temporal.

2.2.2.2.3 As contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria é instituída em razão da efetiva valorização imobiliária em decorrência de obra pública. São esses os dois requisitos, indissociáveis, para a válida cobrança dessa espécie tributária.

O texto constitucional é bem claro ao apontar, no inciso III do artigo 145, que os entes políticos poderão instituir *contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas*.

Faltante a obra pública, não se pode falar em contribuição de melhoria válida. O mesmo ocorre se, em razão da obra pública, estiver ausente a efetiva valorização do imóvel de propriedade do contribuinte. Obra privada não autoriza a instituição de contribuição de melhoria.

E mais, não pode determinado ente político instituir contribuição de melhoria que valorizou imóvel do contribuinte se a obra foi realizada por outro ente político. Há essa correlação lógica entre o ente competente para a instituição da contribuição de melhoria e a obra pública.

Existem dois fatores limitadores na contribuição de melhoria. O limite total de arrecadação dessa exação não pode superar o valor gasto na obra pública. E como limite individual, temos a efetiva valorização de cada imóvel beneficiado diretamente.

Em verdade, o limite individual não pode ser a valorização em si do imóvel do contribuinte, mas sim, um percentual dessa valorização, até para cumprir os mandamentos dos princípios do não confisco e da capacidade contributiva.

Se houver qualquer tributo, inclusive uma contribuição de melhoria, em que a alíquota seja de 100% do fato presuntivo de riqueza, essa exação contraria os mandamentos constitucionais. O mesmo ocorre com uma alíquota de 51%. E, a depender do fato presuntivo de riqueza, alíquotas muito menores que as apresentadas também não passarão no teste de constitucionalidade, como é o caso de uma alíquota regular de Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) de 10%. O mesmo não se verifica quando alocamos a mesma alíquota de 10% em sendo tributado o fato de auferir renda (materialidade do Imposto de Renda).

Uma contribuição de melhoria que abocanhe 100% da valorização do imóvel do contribuinte é inconstitucional. O mesmo ocorre se tal percentual for de 50%, e até dezenas decrescentes. Tudo isso por violar o princípio constitucional do não confisco.

Fato é que, na contribuição de melhoria, a soma do arrecadado com a valorização do imóvel do contribuinte (“limite individual”) não pode ultrapassar o valor do custo da obra pública (“limite total”).

Retomando os já enunciados critérios da classificação dos tributos, percebe-se que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado à valorização imobiliária decorrente de obra pública. Existe uma atividade estatal necessária e específica, descrita na hipótese de incidência da exação, referida ao contribuinte. Portanto, a contribuição de melhoria é um tributo vinculado.

Cabe saber se a contribuição de melhoria é um tributo destinado. E, aqui, temos maiores reflexões a pontuar, como já fizemos ao analisar a destinação como critério.

Paulo Ayres Barreto (2020, p. 73) enuncia que *se o tributo for vinculado, destinado e não restituível, estaremos diante de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria, a depender do critério material eleito*. Pensamos, contudo, que a contribuição de melhoria não possui destinação do produto da arrecadação para órgão, fundo ou despesa.

Como a contribuição de melhoria requer uma obra pública da qual decorra valorização imobiliária ao contribuinte, se tem como menção corrente que o valor da arrecadação desse tributo será utilizado para o custear da obra. O que não se verifica, pois a contribuição de melhoria somente poderá ser efetivamente cobrada se houver efetiva valorização do imóvel do contribuinte, apenas aferida após a conclusão da obra pública.

As obras públicas são, em quase totalidade, realizadas pela iniciativa privada, que não ficaria aguardando o pagamento da contribuição de melhoria para custear a obra. Ou realizá-la a pagamento a prazo indeterminado. Com prazo determinado, várias empresas amargam prejuízos dado o não pagamento pelo ente político das obras que realizam. Imagine sem prazo determinado!

No sentido econômico, poder-se-ia afirmar que a arrecadação com a contribuição de melhoria seria utilizada para recomposição da despesa. O que

também se mostra não verificável, pois as despesas e receitas públicas são dinâmicas, e o ente político não ficaria aguardando o pagamento da exação, com destinação daquela dita “recomposição”, para ser alocada em determinado fundo, órgão ou despesa. O que se poderia cogitar seria uma recomposição em termos gerais, de parcela substancial do que foi gasto. Seria até aceitável mencionar: recomposição do caixa. Mas o que nos importa nesse estudo é a análise jurídica.

Não há destinação específica da contribuição de melhoria. Todo o produto da arrecadação pode ser utilizado em qualquer outra despesa da administração pública. Seja uma despesa geral, como pagamento dos servidores públicos, ou até uma despesa específica como o fomento de festas regionais. O que se coaduna com o aqui afirmado sobre a ausência de destinação.

A restituição do arrecadado não é atributo das contribuições de melhoria. O proprietário do imóvel não recebe o que pagou de contribuição. Em termos vulgares, o que ocorre é o inverso. Um compartilhamento do que foi gasto de acordo com as valorizações individuais dos imóveis circundantes, arrecadado pela contribuição de melhoria.

Alertemos, de logo, que as contribuições de melhoria não guardam atributos para dividirem, com as contribuições ditas para-fiscais, o *status* de espécies de contribuições. Em outros termos, não podemos reconhecer o gênero denominado de contribuições, e dentro desse gênero afirmar que existem contribuições de melhoria, contribuições sociais, interventivas, corporativas e contribuições para o custeio de iluminação pública. Enquanto as contribuições de melhoria são tributos vinculados, não destinados e não restituíveis, já as demais contribuições, como se verá, são não vinculadas, destinadas e não restituíveis.

Essas considerações capacitam estabelecer um conceito sintético, com base nos aqui anunciados critérios constitucionais que embasam a teoria pentapartite dos tributos.

Contribuição de melhoria é uma espécie de tributo vinculado a uma atividade estatal específica ao contribuinte, com ausência de destinação do produto da arrecadação, e não é restituível depois de certo lapso temporal.

2.2.2.2.4 As contribuições

As contribuições são tributos. Após a Constituição Federal de 1988, essa assertiva pode ser enunciada sem grandes discussões, pois, se reconhece a natureza jurídico-tributária¹⁴ das contribuições, já que os atributos das contribuições se enquadram no conceito de tributo.

Como afirma Paulo Ayres Barreto (2020, p. 92): “Em síntese, por qualquer prisma que se examinem as contribuições, à luz da Constituição Federal de 1988, é força convir terem elas feição nitidamente tributária”.

Resta saber se as contribuições são espécies autônomas de tributos ou se se enquadram em uma ou mais espécies tributárias. E para percorrer essa tarefa de verificação, é mister aplicar às contribuições os critérios definidos constitucionalmente: a vinculação do fato contido no critério material da hipótese de incidência tributária a uma atividade estatal específica referida ao contribuinte; a destinação do produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa; e a restituição do produto da arrecadação depois de certo lapso temporal.

Considerando a contribuição como tributo, contudo apontando que tal exação não se sustenta como espécie autônoma, Paulo de Barros Carvalho (2022, p. 46) enuncia:

A conclusão parece-nos irrefutável: as contribuições são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou de taxas. Excluimos, de indústria, a possibilidade de aparecerem com os caracteres de contribuição de melhoria, posto que esta espécie foi concebida em termos de estreito relacionamento com a valorização do imóvel, traço que não só prejudica como até impede seu aproveitamento como forma de exigência e cobrança das contribuições.

Na mesma toada, Roque Antonio Carrazza (2019, p. 490), ao escrever sobre as contribuições, afirma que ora se revestem da natureza de impostos, ora de taxas, nos seguintes termos: “Conforme as hipóteses de incidência e bases de cálculo que tiverem, podem reverter a natureza jurídica de *imposto* ou de *taxa*”.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. – 32 ed., rev. – São Paulo: Noeses, 2022, p.45. Assevera: “Não é de agora que advogamos a tese de que as chamadas *contribuições* têm natureza tributária.”

Contudo, prossigamos com esta análise, já que se no teste dos critérios, as contribuições se amoldarem a uma ou mais espécies tributárias, não se poderá atribuir grau de espécie para esse tributo, mas sim de subespécie. Contudo, se os atributos dessa exação não se enquadrarem em outras espécies tributárias, poder-se-á, com precisão, reconhecer-lhes o grau de espécie tributária, deste modo, autônoma em relação aos demais tributos.

Pois bem, as contribuições possuem o produto da arrecadação destinado para um órgão, fundo ou despesa. Quando abordamos a destinação como atributo de alguns tributos, conforme os enunciados da Constituição Federal de 1988: inciso II do 145 (taxas), parágrafo único do 148 (empréstimos compulsórios), 149, 149-A, 195 (contribuições); e a proibição de destinação do inciso IV do artigo 167 (impostos), verificamos que as contribuições são, sim, destinadas por imposição de comandos constitucionais.

Outrossim, as contribuições não têm o produto da arrecadação restituído depois de certo período de tempo. Não são tributos que gozam desse atributo que, como vimos, é intrínseco ao empréstimo compulsório.

E nem se argumente que o benefício securitário da aposentadoria seria uma situação na qual o contribuinte teria a restituição do que verteu. Isso não se verifica. A pessoa que goza de aposentadoria não recebe o que pagou em termos de contribuições que verteu para o sistema, visto que não há essa proporcionalidade direta. Mesmo porque nem toda pessoa que contribuiu goza de aposentadoria, bastando para isso não preencher o período mínimo de contribuição ou mesmo falecer antes do evento. Veja, ainda, que o rurícola não necessita contribuir para aposentar, essa prestação, inclusive, tem natureza assistencial. Mas, voltemos: não há um regime de conta corrente das contribuições em relação a um indivíduo; nem há em relação a um grupo ou totalidade de pessoas em nosso sistema. No nosso sistema as contribuições de seguridade social têm o produto da arrecadação destinado para prestações nos sistemas de saúde, previdência e assistência.

A argumentação acima também se presta para afirmar que não há vinculação do critério material a uma atividade estatal referida ao contribuinte. Os fatos descritos na hipótese de incidência da regra de tributação não são fatos estatais, mas sim fatos praticados pelos contribuintes. Não há a contraprestação direta e específica.

Assim, ousamos discordar dos retrocitados mestres de escol, já que diante da verificação dos comandos constitucionais da destinação e da restituição (ou ausência desses), não resta alternativa que não seja a de reconhecer a contribuição como espécie autônoma de tributo.

Paulo Ayres Barreto (2020, p. 96) denuncia a autonomia das contribuições como espécie tributária, afirmando tal espécie não se amoldar a imposto ou taxa:

Em síntese, há sobejas razões cujo elenco é fruto, exclusivamente, da observação do direito posto – para o reconhecimento de que as contribuições têm importantes traços diferenciadores das demais espécies tributárias, fato que nos autoriza a considerá-las espécie autônoma, não redutíveis a imposto ou taxa.

No próximo capítulo abordaremos, com o rigor necessário desse estudo, as contribuições. Por ora esses apontamentos já nos bastam, para formularmos a definição sintética de aludido tributo:

Contribuição é uma espécie de tributo não vinculado a uma atividade estatal específica ao contribuinte, com destinação específica do produto da arrecadação, e não restituível depois de certo período de tempo.

2.2.2.2.5 Os empréstimos compulsórios

Os empréstimos compulsórios são tributos que possuem como atributo indissociável a restituição do produto da arrecadação após certo lapso temporal. A denominação “empréstimo” carrega consigo o atributo da restituição, contudo, o signo poderia levar à interpretação de que estaríamos diante de uma faculdade do contribuinte em pagar a exação. O segundo signo, no entanto, “compulsório”, não deixa margem alguma para dúvida, até para o leigo, de que esse instituto é cogente. O que tem relevância semântica.

Para o jurista, entretanto, basta apontar que o empréstimo compulsório é um tributo, daí já saberá ser o tributo uma prestação pecuniária compulsória. E, aqui, poderíamos até enveredar pela possibilidade de redundância com a utilização dos signos *prestação* (obrigação) e *compulsória*. O que não é objeto do presente estudo.

No artigo 148 da Constituição Federal, temos dois fundamentos, e, ao mesmo tempo, duas espécies de empréstimos compulsórios a serem instituídos pela União, ente político próprio da competência desse tributo. Instituição cujo requisito é a utilização de lei complementar, como veículo introdutor de normas, necessário para essa exação.

O inciso I do referido artigo 148 aponta que a União poderá criar empréstimo compulsório *para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência*. E o inciso II, da mesma cabeça, aponta que também poderá criar empréstimo compulsório para promover *investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional*. São esses os dois fundamentos e espécies de empréstimos compulsórios.

Já guardamos que o empréstimo compulsório é restituível, mas, e os critérios da vinculação e destinação?

O empréstimo compulsório não é um tributo vinculado, já que não temos uma atividade estatal correspondente ao contribuinte que paga o tributo. Pode-se instituir um empréstimo compulsório incidente em todo território nacional, para socorrer uma grave calamidade pública em determinada região.

A destinação é atributo do empréstimo compulsório. Todo o produto da arrecadação do empréstimo compulsório irá para a despesa que o fundamentou, assim, para custear despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ou para satisfazer despesas com investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

No mesmo passo, Roque Antonio Carrazza (2019, pp. 484-485) afirma a destinação do empréstimo compulsório como um mandamento constitucional:

O que estamos querendo significar é que a destinação do produto da arrecadação do empréstimo compulsório faz parte de sua natureza constitucional. Existe para proteger o contribuinte de arbitrariedades, como o desvio do produto arrecadado ou a ausência do motivo que ensejou a criação deste tributo.

A destinação é sim um direito fundamental do contribuinte, o qual não pode ser alterado por emenda constitucional, e, muito menos, solapado pela legislação infraconstitucional, seja no ato de criação do tributo, seja nos atos legislativos posteriores.

Dessas linhas, podemos concluir por uma definição de empréstimo compulsório.

Empréstimo compulsório é uma espécie de tributo não vinculado a uma atividade estatal específica ao contribuinte, com destinação do produto da arrecadação, e restituível depois de certo lapso temporal.

2.2.2.3 Do resumo sinóptico da classificação pentapartite dos tributos

Na tentativa de sistematizar o estudo sobre as cinco espécies tributárias, vamos expor um conjunto de quadros sinópticos, todos construídos a partir dos três critérios constitucionais: da *vinculação do critério material a uma atividade estatal específica para o contribuinte*, da *destinação do produto da arrecadação para órgão, fundo ou despesa*, e da *restituição do produto da arrecadação depois de certo lapso temporal*.

Eurico Marcos Diniz de Santi¹⁵ elaborou classificação tributária constando os critérios da vinculação, destinação e restituição, de acordo a presença ou ausência dos aludidos critérios, e, pois, analisando a compatibilidade constitucional do tributo específico.

¹⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **As classificações no sistema tributário brasileiro**. In: Congresso Internacional de Direito Tributário, 1, 1998, Vitória-ES. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998, p. 141, elabora quadro sinóptico a partir dos critérios enunciados, construindo as possibilidades de combinação dos três elementos, e, pois, verificando a compatibilidade com os tributos existentes no sistema tributário nacional brasileiro:

CASO	VINCULAÇÃO	DESTINAÇÃO	RESTITUIÇÃO	TIPO
1.	SIM	SIM	SIM	Incompatível
2.	SIM	SIM	NÃO	Taxas
3.	SIM	NÃO	SIM	Incompatível
4.	SIM	NÃO	NÃO	Contribuições de melhoria
5.	NÃO	SIM	SIM	Empréstimos compulsórios
6.	NÃO	SIM	NÃO	Contribuições em geral
7.	NÃO	NÃO	SIM	Vedado pela CF/88
8.	NÃO	NÃO	NÃO	Impostos

Marcio Severo Marques (1999, p. 225) dispõe os tributos existentes e verifica a presença ou ausência dos critérios nas espécies tributárias do arquétipo constitucional no seguinte quadro sinóptico:

QUADRO SINÓPTICO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS			
Tributos identificados	1º critério: exigência constitucional de previsão legal de vinculação entre a materialidade do antecedente normativo e uma atividade estatal referida ao contribuinte	2º critério: exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de arrecadação	3º critério: exigência constitucional de previsão legal de restituição do montante arrecadado ao contribuinte, ao cabo de determinado período
Impostos	não	não	não
Taxas	sim	sim	não
Contribuições de melhoria	sim	não	não
Contribuições	não	sim	não
Empréstimos compulsórios	não	sim	sim

Também a partir dos três critérios apontados, contudo seguindo a argumentação da teoria das classes na elaboração de uma classificação, a qual determina-se a aplicação de um critério para definir cada classificação, Paulo Ayres Barreto (2020, p. 71) elabora sua classificação de forma escalonada (na qual, a rigor, poderíamos considerar como três classificações com critérios específicos, cada uma delas). A primeira com o critério da vinculação. A segunda com o critério da destinação. E, por fim, a aplicação do critério da restituição. Conforme demonstra o autor:

Classificação dos Tributos



Apesar de utilizar os mesmos critérios, Paulo Ayres Barreto chega a considerações distintas de Eurico Diniz de Santi e Márcio Severo Marques.

Para Paulo Ayres Barreto (2020, p. 73), “se tributo for vinculado, destinado e restituível, teremos um empréstimo compulsório”, contudo, seguindo as considerações de Eurico Diniz de Santi (1998, p. 141) e Marcio Severo Marques (1999, p. 225), e as que aqui apontamos, os empréstimos compulsórios são não vinculados, mas são destinados e restituíveis. E inexistiria um tributo vinculado, destinado e restituível na atual ordem constitucional.

No que tange às taxas e contribuições de melhoria, Paulo Ayres Barreto (2020, p. 73) aponta serem tributos vinculados, destinados e não restituíveis. Quanto às taxas, não teríamos discussões. Entretanto, na esteira dos quadros de Eurico Diniz de Santi e Marcio Severo Marques, e posição aqui firmada, a contribuição de melhoria não possui destinação do produto da arrecadação. Assim, a contribuição de melhoria seria um tributo vinculado, não destinado e não restituível. O único tributo vinculado, destinado e não restituível seria a taxa.

A respeito dos impostos e das contribuições, os três autores citados não destoam de pensamento. Como também tais considerações classificatórias, a partir dos aludidos três critérios, são integralmente acolhidas no presente escrito.

A partir das linhas traçadas, podemos resumir as considerações e adotar para o critério da vinculação do fato, descrito no critério material da hipótese da regra-matriz de incidência tributária, apenas o signo *vinculação*. O critério da destinação do produto da arrecadação para órgão, fundo ou despesa significaremos pelo vocábulo *destinação*. O critério da restituição do produto da arrecadação, após certo lapso temporal, apontaremos pelo signo *restituição*. E, em caso de ausência do critério, antes dos signos apontados, utilizaremos *não*.

Enquanto categorias, as espécies tributárias podem ser assim definidas:

Imposto é aquela espécie de tributo não vinculado, não destinado e não restituível.

Taxa é aquela espécie de tributo vinculado, destinado e não restituível.

Contribuição de melhoria é aquela espécie de tributo vinculado, não destinado e não restituível.

Contribuição é aquela espécie de tributo não vinculado, destinado e não restituível.

Empréstimo compulsório é aquela espécie de tributo não vinculado, destinado e restituível.

De posse desses conhecimentos, passemos para o próximo capítulo, abordando especificamente as contribuições. Levaremos em consideração, obviamente, todos os aspectos do tributo aqui enunciados, e, por vezes, concentraremos mais esforço cognoscitivo em pontos aqui linearmente abordados.

3. AS ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Foi a Constituição Federal de 1988 que sistematizou a disciplina das contribuições. Estabeleceu regras de competência para os entes seguirem quando da criação ou modificação dessa espécie tributária. Inclusive, dissecou, nesse ato de atribuição, subespécies de contribuições dotadas das características próprias dessa espécie tributária.

A destinação do produto da arrecadação é elemento intrínseco de toda contribuição, capaz de ser alçada como elemento tipológico das subespécies desse tributo. Assim, para diferir as espécies de contribuições, o legislador constituinte se utilizou também da destinação, agora específica por área.

A Carta prevê que a União tem competência para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, CF/88).

No que concerne às contribuições sociais do regime próprio de servidores, todos os entes políticos possuem competência para legislar. Então, a afirmação de que a União possui competência exclusiva para criação de contribuições nunca encontrou amparo na atual ordem constitucional.

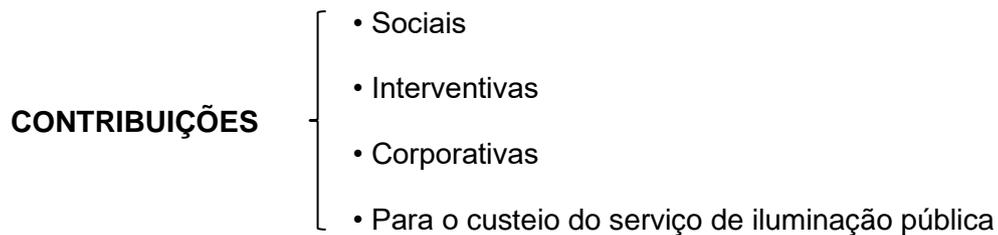
Com o advento da Emenda Constitucional n. 39, de 2002, foi inserido o artigo 149-A na Constituição Federal, atribuindo competência para os Municípios e Distrito Federal instituírem contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Mas, voltemos. O que qualifica uma espécie de contribuição é a destinação constitucionalmente prevista do produto da arrecadação para uma ou mais áreas. Assim, teremos como espécies de contribuição: as sociais, interventivas, corporativas e de custeio do serviço de iluminação pública. As três primeiras espécies possuem subespécies, também qualificadas pela destinação, e, algumas poucas, ainda, por critérios da regra-matriz de incidência, indicados constitucionalmente, como é o caso de várias contribuições sociais de seguridade social.

Já a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP), corriqueiramente não apresenta subespécies. Em teoria, nada o impede de fazê-lo. Subespécies de contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública poderiam

também ser instituídas e categorizadas pela destinação, mas sem desviar-se dos mandamentos constitucionais.

Com base no critério da destinação do produto da arrecadação e da compreensão semântica dos vocábulos utilizados pelo legislador constituinte, podemos afirmar existirem as quatro espécies de contribuição já citadas e, agora, sistematizadas no seguinte quadro sinóptico:



Nas linhas a seguir, abordaremos cada uma das espécies de contribuição aqui elencadas, para, em momento oportuno, apontarmos a relevância da regra constitucional da destinação no âmbito pragmático.

Então, passamos adiante, com o estudo das contribuições sociais, seguindo a ordem enunciada pelo legislador constitucional.

3.1 Contribuições sociais

As contribuições sociais são todas aquelas cujo produto da arrecadação é vertido para uma prestação das áreas sociais designadas constitucionalmente.

Como bem lembra Wagner Balera (2004, p. 45), “o regime jurídico das contribuições sociais encontra sua característica comum – presente em todas elas – na destinação do produto da arrecadação”.

A Constituição Federal de 1988 elenca, no Título VIII, capítulos específicos para definir e delimitar as áreas sociais. Conclusão não apressada nos permite afirmar que qualquer contribuição cujo produto da arrecadação for destinado para uma dessas

áreas se amolda na espécie de contribuições social, devendo, por imposição constitucional, seguir o regime jurídico específico. E o inverso também se verifica: seguindo as regras da lógica, afirmamos que qualquer contribuição que destinar o produto da arrecadação para outra área, que não a social, não pode reverter-se sob a natureza jurídica de contribuição social.

Em alicerce de ideias, não podemos ingressar no custeio e nas prestações das áreas sociais sem mencionar o comando central da ordem social, enunciado no artigo 193 da Carta Federal.

A chave da abóbada para o bem-estar e a justiça sociais é revelada pelo legislador constituinte ao reconhecer no trabalho caminho seguro. É o que dispõe o enunciado prescritivo do artigo 193 da Constituição Federal de 1988.¹⁶

As prestações necessárias para manutenção dos desígnios constitucionais são custeadas pelas contribuições sociais, principalmente pelas contribuições sociais de seguridade social. Aqui mencionamos uma das áreas sociais, contudo, ainda nos resta apontar todas as áreas sociais, previstas constitucionalmente como destinatárias das contribuições sociais que estamos a estudar.

Retomemos, afirmando que as áreas sociais, contidas no título VIII, são: a) a seguridade social (Capítulo II), composta pela: a.1) saúde (Seção II), a.2) previdência social (seção III) e a.3) assistência social (seção IV); b) educação, cultura e desporto (Capítulo III); c) ciência, tecnologia e inovação (Capítulo IV); d) comunicação social (Capítulo V); e) meio ambiente (Capítulo VI); f) família, criança, adolescente, jovem e idoso (Capítulo VII); e, g) índios (Capítulo VIII).

A competência constitucional para a criação de contribuições sociais não permite destinação para além das áreas acima descritas. Pode-se criar outra espécie de contribuição, diante das finalidades erigidas constitucionalmente, e destinações com elas compatíveis, mas, se se extravasar das áreas sociais postas pelo legislador constitucional, não se resguardarão os limites de constitucionalidade com essa espécie de contribuição.

¹⁶ Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais. Parágrafo único. O Estado exercerá a função de planejamento das políticas sociais, assegurada, na forma da lei, a participação da sociedade nos processos de formulação, de monitoramento, de controle e de avaliação dessas políticas.

A doutrina elenca duas grandes categorias de contribuições sociais: as contribuições sociais de seguridade social cujo produto da arrecadação é destinado a uma das prestações da saúde, previdência e assistência sociais; e as contribuições sociais gerais, cujo produto da arrecadação deve custear prestações de educação, cultura, desporto, ciência, tecnologia, inovação, comunicação social, meio ambiente, família, criança, adolescente, jovem, idoso e índios.

3.1.1 Contribuições sociais gerais

Como apontamos, as contribuições gerais são aquelas com destinação do produto da arrecadação para prestações em educação, cultura, desporto, ciência, tecnologia, inovação, comunicação social, meio ambiente, à família, criança, ao adolescente, jovem, idoso e aos índios. Essa definição se mostra mais adequada quanto à metodologia incluída.

Apontar que as contribuições sociais gerais são todas aquelas que não destinadas para a Seguridade Social empobrece a discussão. Inclusive, tal definição excludente pode dar margem à interpretação de que outras contribuições, como as corporativas, integrariam o rol de contribuições sociais, já que tais contribuições não são destinadas para a Seguridade Social, e, tampouco são contribuições sociais.

Há um rol de áreas constitucionalmente designadas para receber os recursos das contribuições sociais gerais e, pois, fazerem face às prestações específicas de cada um daqueles campos.

Temos como exemplos de contribuições sociais ditas gerais: a) a contribuição do salário-educação destinada ao financiamento de prestações da educação básica pública (§ 5º, 212, CF/88); b) a contribuição para Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) quando se destina para aplicações em habitação, em saneamento básico e em infraestrutura urbana.

Apesar de não apontar as possíveis materialidades das contribuições denominadas de sociais gerais, é certo que o legislador constituinte não atribuiu à

União um cheque em branco no campo da descrição fática à hipótese. Esses limites são encontrados na própria Constituição.

Assim, podemos afirmar que não pode a União criar contribuições sociais gerais cuja materialidade seja dos impostos de competência dos Estados e dos Municípios. Haveria, de todo modo, invasão da regra de competência tributária, pois os fatos colhidos pelo legislador constitucional ao atribuir o poder de criar impostos estaduais e municipais não pode ser usurpado pela União, mesmo que na instituição de contribuições sociais gerais.

Obviamente, a União poderá utilizar, no critério material das contribuições sociais gerais, as materialidades conferidas pela Constituição em outros tributos de sua própria competência, desde que siga a tipologia tributária. Mas sempre lembrando que essa contribuição social geral deverá ser não vinculada, com produto da arrecadação destinado para uma das áreas sociais, exceto a Seguridade Social, e não restituível depois de certo período de tempo.

Tudo isso nos permite elaborar um conceito de contribuições sociais gerais.

Contribuições sociais gerais são espécies de contribuições cujo critério material da hipótese de incidência não está vinculado a uma atividade estatal específica referida ao contribuinte, e em que existe destinação do produto da arrecadação para fazer face a prestações de uma das seguintes áreas: educação, cultura, desporto, ciência, tecnologia, inovação, comunicação social, meio ambiente, família, criança, adolescente, jovem, idoso e índios; e, ainda, constituem um tributo cujo produto da arrecadação não é restituível após certo lapso temporal.

As contribuições sociais gerais vêm sofrendo, desde a EC n. 27/2000, desvinculação inconstitucional de suas receitas. Hoje, o fadado artigo 76 do ADCT, com redação atribuída pela EC n. 93/2016, e atualmente pela EC n. 126/2022, desrespeita o comando constitucional da regra de destinação das contribuições sociais gerais ao desvincular *30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais* que foram e irão ser criadas. Assim, 30% das contribuições sociais gerais não têm destinação específica, e, portanto, são inconstitucionais. Pensamos que tal parcela não pode ser considerada da natureza de imposto, já que a regra de competência que fundamentou tais exações é própria da categoria das contribuições.

3.1.2 Contribuições sociais de seguridade social

Antes de percorrermos a conceituação e as espécies de contribuições sociais de seguridade social, tentaremos qualificar o aludido sistema, tão relevante para promoção da dignidade da pessoa humana. Sem medo de errar, o maior deles.

Seguindo as lições de Geraldo Ataliba (2003, p. 147), “só há contribuição quando, entre a atuação estatal e o obrigado, a lei coloca um termo intermediário, que estabelece a referibilidade entre a própria atuação e o obrigado”.

E qual seria o elemento intermediário das contribuições sociais de seguridade social? Tal indagação é respondida por Wagner Balera (2003, p. 567): “o elemento intermediário, provocador da atuação estatal na contribuição social da Seguridade Social é o risco, evento previsível cuja ocorrência gera necessidade social que será coberta pelo plano previdenciário”.

As prestações de seguridade social são engendradas para cobrir várias espécies de risco social, e, pois, a referibilidade ficaria por conta, justamente, desse elemento central da relação contribuinte-risco social-prestação.

Contribuições sociais de seguridade social são espécies de contribuições cujo critério material da hipótese de incidência não está vinculado a uma atividade estatal específica disposta para o contribuinte; nas quais existe destinação do produto da arrecadação para custear prestações na saúde, previdência e assistência sociais; e, ainda, constituem um tributo cujo produto da arrecadação não é restituível após período de tempo determinado.

3.1.2.1 Breve definição de seguridade social na Constituição Federal de 1988

A seguridade social é o sistema composto pela saúde, previdência e assistência sociais, designado constitucionalmente a mitigar os riscos sociais dos seres humanos abrigados por essa organização.

É um sistema protetivo, criado com a finalidade de promover o bem-estar e a justiça social. Trata-se de objetivos fundamentais da ordem social, designados pelo legislador constituinte no artigo 193 da Carta, mas, que se amoldam com diretrizes intrínsecas do sistema de seguridade social.

O artigo 194 da Constituição Federal de 1988 define: *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.*

São duas relações jurídicas do fenômeno: a do custeio e sua destinação, de um lado, e a outra, a relação do sistema com o segurado. Que isso fique bem claro: nem todos que contribuem ostentam prestações diretas de uma atividade estatal. E o inverso também se verifica.

O desígnio constitucional foi ambicioso no campo da seguridade social, cujos anseios podemos resumir pontificando que pretendeu-se garantir: saúde para todos (sistema universal de saúde), independente de contribuição direta ou filiação; assistência para quem necessita, em que o estado de necessidade é a chave para fruir determinada prestação; e previdência para quem contribui, na ótica do segurado obrigatório do regime geral de previdência social, em que a regra é da contribuição e contraprestação das prestações. Grosso modo, são esses mandamentos inseridos na Carta, com suas peculiaridades e garantias, que não serão abordados por este estudo, em função do corte metodológico.

O que se pode asseverar é que num país com tamanho e população continentais, implementar prestações de saúde para todos não é tarefa fácil. E mais, não temos sobras de recursos, por uma infinidade de motivos, dentre os quais, no campo jurídico, podemos apontar a ausência de planejamento, de fiscalização na execução, dentre outros fatores para além dos mandamentos constitucionais.

Quando se aponta assistência para quem necessita, independente de contribuição para o sistema, também se atribui tarefa sem medida no nosso país. Dada a baixa escolaridade, ou população abaixo da linha da pobreza, ou pela perversa desigualdade na distribuição de renda, entre outros fatores. Não é tarefa que se atribua para cumprimento imediato.

O sistema de previdência social, apesar de contributivo, enfrenta dificuldades com fatores sociais, como o crescimento da população idosa e de inativos (fato peculiar e não privativo do Brasil), a retirada inconstitucional de destinação do custeio próprio, e outros fatores econômicos.

O sistema de seguridade foi criado para enfrentar os riscos sociais e o descompasso do ideal com o factível. Mesmo perante todas as atividades externas, com desvinculação de receitas promovidas pela União, pagamento de dívidas externas ao sistema, e demais fatores desestabilizadores, o sistema ainda se mostra hígido para promoção da dignidade da pessoa humana. E não se duvide disso! A grande prova fora o pico da epidemia COVID-19 que enfrentamos no Brasil, e estamos aqui pela robustez do sistema de saúde, assistência e previdência sociais da seguridade social.

3.1.2.2 O custeio da seguridade social

Como conjunto integrado de prestações na área da saúde, previdência e assistência sociais, a seguridade social necessita, como sistema de ações, de recursos para cumprir os desideratos constitucionais.

O enunciado prescritivo do *caput* do artigo 195 da Constituição Federal de 1988 aponta que *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*. Em seguida, tal artigo aponta, nos seus incisos e alíneas, o molde de critérios da regra-matriz de incidência tributária das aludidas contribuições, enunciando sujeitos passivos, critérios materiais e bases de cálculo.

Assim, percebemos que o legislador constituinte engendrou duas formas de custeio para seguridade social. O custeio direto, promovido pela destinação do produto da arrecadação das contribuições sociais de seguridade social. E o custeio indireto, que deveria ser promovido pelos entes políticos, mediante dotações orçamentárias provenientes de recursos exclusivamente financeiros ou receitas tributárias de outros tributos não destinados.

A seguridade social presenciou a retirada de recursos destinados constitucionalmente do seu sistema de custeio (financiamento), assim, contribuições sociais de seguridade social destinadas ao custeio das prestações do sistema protetivo entravam no caixa, e, em momento posterior, eram levadas para o caixa comum, cobrindo despesas estranhas ao constitucionalmente destinado.

Tal é o caso do mecanismo de desvinculação das receitas da União, inserido na Constituição Federal de 1988 pelas emendas constitucionais ns. 27/2000, 42/2003, 56/2007, 68/2011, 93/2016, e, atualmente, a EC n. 126/2022, que alterou o artigo 76 do ADCT, desvinculando *30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral de Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas*. Comando esse totalmente inconstitucional, frente às regras de destinação estabelecidas nos artigos 145 (II, taxas), 149 (contribuições sociais e interventivas) e 195 (contribuições sociais e de seguridade social) da CF/88.

Não se admite, por imposição constitucional, seja na regra de competência das contribuições, seja na regra de destinação, ou mesmo, reconhecendo a destinação das contribuições como direito fundamental do contribuinte, que qualquer das contribuições tenha retirada sua destinação, ainda que por emenda constitucional. Como verificamos, o custeio direto da seguridade social é promovido pelas contribuições sociais de seguridade social, e é de se ressaltar a relevância desse tributo como fundamento financeiro de existência do aludido sistema protetivo.

Nesse passo, podemos retomar o estudo das contribuições sociais, agora com enfoque nas contribuições destinadas à seguridade social.

3.1.2.3 Contribuições sociais de seguridade social em espécie

As contribuições sociais de seguridade social possuem o produto da arrecadação destinado a custear prestações (benefícios e serviços) da saúde, previdência e assistência sociais desse sistema protetivo.

Esse conjunto de contribuições é a forma de custeio direto das prestações de seguridade social, e, como apontamos alhures, exclusivamente destinado para esse desiderato.

Em verdade, as dotações orçamentárias (custeio indireto) devidas pelos entes políticos não são realizadas. O que há é uma peregrinação legislativa para retirar a destinação das contribuições sociais de seguridade social, objetivando financiar prestações outras, estranhas a esse sistema.

Uma contribuição social de seguridade social que tiver retirada sua destinação por via legislativa, inclusive, pelo legislador constituinte (emenda constitucional), não resiste ao teste de constitucionalidade, por violar a tipologia tributária, a regra de competência de destinação imputada constitucionalmente (art. 149 e 195 da CF/88) e o direito fundamental do contribuinte (IV, § 4º, 60, CF/88), como também a regra constitucional da contrapartida (§ 5º, 195, CF/88).

Na forma originária das normas de competência específica das contribuições sociais de seguridade social, esses tributos devem encontrar os elementos da regra-matriz de incidência dentre os descritos no artigo 195 da Constituição Federal. O enunciado prescritivo no artigo citado por vezes aponta constitucionalmente a hipótese de incidência, a base de cálculo e o sujeito passivo dessas exações.

A própria Carta Federal estabelece os agentes sociais designados a financiar, diretamente, a seguridade social. Define também as bases de cálculo, aspectos do critério material, dentre outros elementos da regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais de seguridade social.

No artigo 195 da Carta temos as contribuições sociais de seguridade social, a cargo dos empregadores, das empresas e das entidades legalmente a elas equiparadas, incidentes sobre: 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; a receita ou o faturamento; e o lucro. Na continuidade, se estabelecem alguns sujeitos passivos: o trabalhador e os demais segurados da previdência social. E, como regra de base de cálculo e indícios da hipótese de incidência, o salário de contribuição. Aponta-se a seguir outra base de cálculo e possível hipótese de incidência, a receita de concursos de prognósticos. E o artigo continua enunciando o sujeito passivo, a hipótese de incidência e possível base de

cálculo, ao elencar como agente e objeto tributável o importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. Mais à frente, abaliza os sujeitos passivos, base de cálculo e hipótese de incidência: 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, e que contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção.

É importante consignar críticas pertinentes às emendas constitucionais, que ampliaram a base de incidência das contribuições sociais de seguridade social, como ocorreu com as Emendas Constitucionais números 20/1988, 42/2003 e 103/2019.

Veja que o legislador constitucional estabelece os sujeitos passivos, indica o critério material e a base de cálculo dessas contribuições. Obviamente, também, consignou a União como ente competente e, ainda, sujeito ativo da regra-matriz de incidência tributária, desde o artigo 149 da CF/88. O que não veda a delegação da capacidade tributária ativa (não da competência), quando possível e necessária.

Esse legislador constituinte ainda atribui à União possibilidade de instituição das contribuições sociais securitárias residuais, destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social. Estabelece como necessária a utilização de lei complementar como veículo introdutor normativo, a obrigatoriedade da não-cumulatividade e de não ter como base de cálculo ou hipótese de incidência as constantes dos impostos previstos constitucionalmente.

Seguindo, pois, a destinação do produto da arrecadação, e, aqui, os fatos centrais a serem alocados nas hipóteses de incidência, as bases de cálculo determinadas, os sujeitos passivos e outros traços da regra-matriz de incidência tributária, iremos promover, com a síntese necessária, breve estudo de algumas contribuições sociais de seguridade social.

Então, para não restar silente do critério de sistematização do próximo ponto, iremos estudar as contribuições de seguridade social, dando enfoque aos sujeitos passivos do arquétipo constitucional da regra-matriz de incidência, e, em segundo momento, as materialidades daquele mesmo esquema teórico.

3.1.2.3.1 Contribuições sociais de seguridade social em que os sujeitos passivos são o empregador, a empresa ou entidade equiparada

Nesse grupo de contribuições sociais de seguridade social, seguiremos os termos constitucionais do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, onde encontraremos critérios materiais, sujeitos passivos e bases de cálculo, enunciados no documento de maior hierarquia do ordenamento jurídico de regência. No artigo 149 encontramos o sujeito ativo da regra-matriz de incidência tributária, a União.

Como se depreende do título deste ponto, os sujeitos passivos pinçados constitucionalmente na categoria que iremos estudar são o *empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada* na forma da lei.

O legislador constitucional também assinala os possíveis critérios materiais e bases de cálculo ao descrever que as contribuições sociais de seguridade social, a cargo dos sujeitos passivos enunciados, incidirão sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço; b) a receita ou o faturamento; e, c) o lucro.

Então, sigamos a ordem constitucional, e tratemos das contribuições do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei; da contribuição incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título; depois, a incidente sobre a receita ou o faturamento, e, por fim, a incidente sobre o lucro.

3.1.2.3.1.1 Contribuições sociais de seguridade social em que o sujeito passivo é o empregador, a empresa ou entidade equiparada, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho

A alínea “a”, combinada com o inciso I do artigo 195 da Carta, elenca o molde a ser seguido pelo legislador federal quando da instituição da contribuição social *do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei*, a incidir

sobre 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.

O critério material da regra-matriz de incidência deve sempre conter verbo e complemento, a descrever a ação praticada no mundo fenomênico que sofrerá a incidência da norma jurídica, e, pois, irromper a obrigação tributária.

Tal contribuição social de seguridade social é, também, denominada de contribuição “patronal” ou do “empregador”, levando em conta os sujeitos passivos, o critério material e a base de cálculo. Como anverso da moeda de outra contribuição social de seguridade social, temos a denominada de contribuição do “empregado”, a incidir sobre o salário-base do trabalhador.

A contribuição social de seguridade social do empregador, empresa ou entidade equiparada tem como critério material *pagar ou creditar valores à pessoa física em decorrência de emprego ou da prestação de serviço*.

A base de cálculo será o *valor da folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física que lhe preste serviço, não se admitindo amplitude*.

O citado enunciado da alínea “a”, do inciso I, do artigo 195 da Constituição aponta a locução *folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título*. A expressão “a qualquer título” destoa do critério material constitucional.

Esse trecho foi inserido pela Emenda Constitucional n. 20/1998, no artigo 195, o qual, no texto originário, não continha alíneas, mas, apenas o inciso I com o seguinte conteúdo: *dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro*. Restava, antes da fadada emenda, a contribuição em comento incidir apenas sobre a folha de salários. Inclusive, tal alteração, por emenda constitucional, viola o direito fundamental do contribuinte.

Mas não pode o legislador constituinte derivado tentar tributar fatos que não expressam riqueza. Os fatos tributários não podem ser escolhidos diante de uma gama de fatos não denotativos de riqueza, como é o caso das indenizações.

Quando o legislador derivado aponta que os valores pagos ou creditados a *qualquer título* são passíveis de incidência, inclui, no critério material e, pois, na base de cálculo, valores cuja natureza jurídica é indenizatória. O que destoa do sistema tributário.¹⁷

Roque Antonio Carrazza (2019, p. 512, nota 171) pontifica:

Nesse sentido, pensamos que os pagamentos feitos para custear cursos do trabalhador, bem como a ajuda-alimentação, habitualmente dada sob a forma de tíquetes, não são juridicamente salários, nem a eles podem ser equiparados. Meras indenizações, não integram – e nem podem integrar – a base de cálculo de tais contribuições sociais.

Desenvolvendo a ideia, os valores inerentes aos tíquetes vale-refeição, vale-alimentação, vale-lanche e outros do tipo, que possibilitam ao trabalhador alimentar-se adequadamente, não se transformam necessariamente em salários só porque têm expressão econômica e, bem por isso, são utilizáveis nos restaurantes em geral. É que tais valores são pagos para o trabalho, visando, em última análise, ao bom funcionamento da empresa empregadora; não ao aumento da capacidade contributiva do contribuinte.

Como apontamos, não se pode incorporar um fato não presuntivo de riqueza como fato tributável, e, mesmo, base de cálculo. A natureza jurídica das verbas indenizatórias é de recomposição do *status* anterior, em nada acrescentando no patrimônio material. Por essa via, fatos de natureza indenizatória não podem sofrer essa incidência tributária, seja quando pagos ou recebidos.

Nessa esteira, por ter natureza jurídica de verba indenizatória e, ainda, não significar pagamento de contraprestação de trabalho, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou, em regime de repercussão geral, a inconstitucionalidade da incidência da contribuição social de seguridade social, a cargo do empregador, sobre pagamento ou creditamento de folha de salário, ou outras verbas de trabalho, incidente sobre os 15 dias do salário-maternidade, pontificando:

Ementa: Direito constitucional. Direito tributário. Recurso Extraordinário com repercussão geral. Contribuição previdenciária do empregador. Incidência sobre o salário-maternidade. Inconstitucionalidade formal e material. 1. Recurso extraordinário interposto em face de acórdão do TRF da 4ª Região, que entendeu pela constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária “patronal” sobre o salário-maternidade. 2. O salário-maternidade é prestação previdenciária paga pela Previdência Social à segurada durante os cento e vinte dias em que permanece afastada do trabalho em decorrência da licença-maternidade. Configura, portanto, verdadeiro benefício previdenciário. 3. Por não se tratar de contraprestação pelo trabalho ou de retribuição em razão do contrato de trabalho, o salário-maternidade não se amolda ao conceito de folha de salários e demais

¹⁷ No mesmo sentido, Fabiana Del Padre Tomé, **Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal**, 1 ed., Curitiba, Juruá, 2002, p. 109; José Eduardo Soares de Melo, **Contribuições à seguridade social**, 5 ed., São Paulo, Malheiros, 2006, pp. 185-186.

rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Como consequência, não pode compor a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador, não encontrando fundamento no art. 195, I, a, da Constituição. Qualquer incidência não prevista no referido dispositivo constitucional configura fonte de custeio alternativa, devendo estar prevista em lei complementar (art. 195, §4º). Inconstitucionalidade formal do art. 28, §2º, e da parte final da alínea a, do §9º, da Lei nº 8.212/91. 4. Esta Corte já definiu que as disposições constitucionais são legitimadoras de um tratamento diferenciado às mulheres desde que a norma instituidora amplie direitos fundamentais e atenda ao princípio da proporcionalidade na compensação das diferenças. No entanto, no presente caso, as normas impugnadas, ao imporem tributação que incide somente quando a trabalhadora é mulher e mãe cria obstáculo geral à contratação de mulheres, por questões exclusivamente biológicas, uma vez que torna a maternidade um ônus. Tal discriminação não encontra amparo na Constituição, que, ao contrário, estabelece isonomia entre homens e mulheres, bem como a proteção à maternidade, à família e à inclusão da mulher no mercado de trabalho. Inconstitucionalidade material dos referidos dispositivos. 5. Diante do exposto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade, prevista no art. art. 28, §2º, e da parte final da alínea a, do §9º, da Lei nº 8.212/91, e proponho a fixação da seguinte tese: “É inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário- maternidade”. (STF - RE 576967, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-254, DIVULG 20-10-2020, PUBLIC 21-10-2020)

Como descrito, há necessária correlação entre a natureza da verba que comporá a base de cálculo com a contrapartida de trabalho realizado, por pessoa com vínculo empregatício ou não. Nesse sentido, Wagner Balera (2004, p. 60) destaca:

A base de cálculo da exação incidente sobre a folha de salários pode ser definida como: a remuneração (ou retribuição, como queiram) vertida aos trabalhadores empregados, avulsos ou contribuintes individuais, identificada na óptica de quem remunera os mesmos personagens. No campo de incidência, que a folha registra, sofrem a carga fiscal representada pela contribuição social, as remunerações de todos os trabalhadores que, na qualidade de segurados obrigatórios, terão proteção social do sistema constitucional estruturado a partir do art. 196 e seguintes da Norma Fundamental.

Tudo que não for remuneração da relação do exercício da força de trabalho dos trabalhadores empregados, avulsos ou contribuintes individuais, disposta para o empregador, empresa e entidade a ela equiparada, não poderá sofrer a incidência da contribuição social em comento, sob pena de inconstitucionalidade.

O produto da arrecadação das contribuições sociais de seguridade social do empregador, empresa ou entidade equiparada, incidente sobre o pagamento ou creditamento de valores à pessoa física em decorrência de emprego ou da prestação

de serviço, é destinado aos benefícios do regime geral de previdência social. É o que enuncia o inciso XI do artigo 167 da Constituição Federal de 1988, ao apontar que não se pode destinar o produto da arrecadação dessas contribuições para *despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social*.

A destinação constitucional da aludida contribuição sobre o pagamento ou creditamento de valores à pessoa física, em decorrência de emprego ou da prestação de serviço para os benefícios do regime geral de previdência social, não se amolda à regra de destinação específica, ao Plano de Custeio e à regra da contrapartida, já que aponta benefícios gerais, e não benefícios específicos da seguridade social.

3.1.2.3.1.2 Contribuições sociais de seguridade social em que o sujeito passivo é o empregador, a empresa ou entidade equiparada, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, destinadas ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT)

O fundamento da contribuição social de seguridade social destinada ao custeio dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT) encontra fundamento na alínea “a” do inciso I do art. 195 da Carta, já analisada no ponto anterior, mas, com especificidades que denotam a categorização de espécie de contribuição, e não subespécie da contribuição analisada no ponto anterior.

O critério material da contribuição do RAT não é apenas pagar ou creditar valores à pessoa física em decorrência de emprego ou da prestação de serviço. Tal critério deverá, também, dispor que a atividade representa riscos ambientais do trabalho, em graus definidos pela legislação infraconstitucional. E, obviamente, seus empregados ou trabalhadores avulsos podem gozar do benefício de aposentadoria especial ou de outros benefícios *em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho*.

Nestes termos, o critério material da contribuição social do RAT é mais específico do que a contribuição social dita “patronal”. Assim, será *pagar ou creditar valores à pessoa física em decorrência de emprego ou da prestação de serviço com*

risco de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, valores esses que lhe afiancem gozar de benefício para mitigar essa contingência. Então, o fato não é apenas pagar ou creditar valores em decorrência de emprego ou prestação de serviço, mas, sim, emprego ou prestação de serviço que estejam no rol de atividades passíveis de aposentadoria especial ou de outros benefícios em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Temos que a base de cálculo da contribuição social do RAT é o valor do pagamento ou do creditamento dos valores aos empregados e trabalhadores avulsos que exercem atividade com risco de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho, que lhe afiance gozar do benefício para mitigar essa contingência. E não todo e qualquer pagamento ou rendimento do empregado ou prestador de serviço.

O critério material e base de cálculo descritos nos autorizam apontar que a contribuição social do RAT é uma contribuição autônoma em relação à contribuição denominada de “patronal”. Assim, teremos outra regra-matriz de incidência tributária, com os critérios apontados distintos, e destinação diversa.

O produto da arrecadação da contribuição social do RAT deverá custear o benefício de *aposentadoria especial* e de *benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho*.

Essa destinação específica da contribuição social do RAT, para determinadas prestações de seguridade social (benefício da aposentadoria especial e outros benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho), satisfaz os comandos constitucionais de especificidade entre contribuição e prestação do sistema.

3.1.2.3.1.3 Contribuições sociais de seguridade social em que o sujeito passivo é o empregador, a empresa ou entidade equiparada, incidentes sobre a receita ou o faturamento (COFINS e PIS)

No mesmo inciso I do artigo 195 da Constituição Federal encontramos a alínea “b” e, por óbvio, temos os mesmos sujeitos passivos da aludida alínea “a” (empregadores, as empresas e as entidades equiparadas às empresas).

Os elementos diferenciadores dessa regra-matriz são o critério material e a base de cálculo da exação, já que tal contribuição deverá ter como fato tributável a *receita ou o faturamento*.

Assim, temos como critério material possível o fato de *auferir faturamento ou receita*. No mesmo passo, a base de cálculo não pode ultrapassar os conceitos de faturamento ou receita, seguindo os desígnios constitucionais.

Tais conceitos, faturamento e receita, são conceitos de direito privado e não podem ser alterados pelo direito positivo tributário. Isso, inclusive, para respeitar o artigo 110 do CTN, que dispõe: *a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias*. Mesmo que tentador o seja, a legislação tributária não pode realizar novas definições de institutos próprios do direito privado, como o é caso dos conceitos de faturamento e receita.

A definição dos aludidos conceitos impacta diretamente nessa espécie de contribuição social de seguridade social, ao passo que não se pode tentar abarcar fatos e bases que transbordem do conceito de faturamento ou receita.

Receita é conceito menos amplo que entrada ou mero ingresso. A entrada ou mero ingresso abarca todos os recursos que acessam o caixa da pessoa, e muitos desses recursos não fazem morada na empresa. Toda receita é um ingresso ou receita em sentido amplo, como ato de acesso ao caixa. A receita integra o patrimônio da empresa. Daí se diz que receita não é mero ingresso ou mera entrada.

Não há qualquer incremento patrimonial de vários valores que ingressam ou entram na empresa. Diferentemente, as receitas repercutem no patrimônio da empresa, acrescendo-lhe. Esse recurso é de propriedade da empresa, enquanto as entradas e meros ingressos são valores que circulam no caixa, mas não pertencem à empresa.

Aires F. Barreto (2004, p. 12) cita Geraldo Ataliba para diferenciar “receita” da “entrada” (ou ingresso), nos seguintes termos:

O conceito de *receita* refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. [...] Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem às entidades que as recebem. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso temporal.

Já o signo *faturamento*, que fora utilizado pelo legislador constituinte originário, encontra guarida no direito comercial. Inicialmente, significando o ato de emitir faturas decorrentes da venda de mercadoria ou prestação de serviços. Ao fim, faturamento fora entendido como o produto do conjunto de atividades da empresa no seu exercício comercial. Mesmo aqui, não distante das atividades econômicas de indústria, de comércio e de prestação de serviços das empresas.

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (1986, p. 153) explicam o conceito de faturamento:

A expressão ‘faturamento’ – como visto – vem de ‘fatura’ que, no Direito Comercial, identifica a ‘conta de venda’. Isto é, para fins mercantis, entende-se por ‘fatura’ a ‘lista de mercadorias vendidas, discriminadamente por quantidade, qualidade, espécies, tipos’, conforme o ensinamento de Waldemar Ferreira. [...] Na prática dos negócios, aceitou-se admitir a figura em outros casos nos quais não há mercadorias, mas sim diferentes objetos de atividade empresarial ou econômica. O termo ‘faturamento’ é empregado, por outro lado, para identificar não apenas o ato de faturar, mas, sobretudo, o somatório do produto de vendas ou de atividades concluídas num dado período (ano, mês, dia). Representa, assim, o vulto das receitas decorrentes da atividade econômica geral da empresa.

Faturamento, assim, é conceito mais restrito que o de receitas. Até por isso o legislador constituinte derivado, no afã de alargar o critério material e base de cálculo das contribuições das empresas, coletou outro signo: receita. E, ainda, com receio de

ser reconhecida a inconstitucionalidade que praticara quando do afrouxamento, deixou o signo faturamento.

O Supremo Tribunal Federal, ao invés de reconhecer a distinção própria dos signos receita e faturamento, decidiu em sentido diametralmente oposto, já que considerou receita bruta e faturamento como sinônimos, mas concluiu que esses atos estão ligados às atividades comerciais de venda de mercadoria, prestação de serviços ou a combinação de ambos. Cite-se:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (STF - RE 390840, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03, PP-00372, RDDT n. 133, 2006, p. 214-215)

Assim, os recursos que servem de mero ingresso não devem sofrer incidência das contribuições sociais de seguridade social do empregador, da empresa ou entidade equiparada, incidente sobre receita ou faturamento. Tal é o caso dos tributos, já que representam receitas do ente político e não da empresa. Nesse caso, tais recursos só estão a circular no caixa da empresa, mas não lhe pertencem.

Temos duas espécies de contribuições sociais de seguridade social cujo critério material é auferir faturamento ou receita, e como sujeitos passivos as empresas (ou equiparadas) e os empregadores: a contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a contribuição do PIS/PASEP.

A contribuição do PIS/PASEP decorre da união da contribuição destinada ao Programa de Integração Social (PIS) com a contribuição para o financiamento do

Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), junção promovida pela Lei Complementar n. 26/1975. Tal contribuição foi recepcionada pela atual ordem constitucional.

Outro ponto de relevo, já apontado, mas que requer maior atenção, é que as receitas tributárias dos entes políticos que circulam no caixa das empresas não constituem nem faturamento nem receita bruta.

E isso já firmamos, pois receita bruta e faturamento são de entradas ou ingressos que compõem o patrimônio da empresa, não se confundindo com entradas ou ingressos que não aderem ao patrimônio da empresa. Por isso a utilização da expressão *mera entrada* ou *mero ingresso*.

Falamos isso para lembrar da tese de exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE n. 574.706, sob a sistemática de repercussão geral, ementado:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIMÉ DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (STF - RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223, DIVULG. 29-09-2017, PUBLIC. 02-10-2017)

O referido julgamento do Supremo Tribunal Federal deu origem ao tema número 69 que fixou a tese: *O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.*

Foram opostos embargos de declaração da referida decisão requerendo modulação dos efeitos da decisão, pelo que o STF julgou parcialmente procedente apontando efeitos proativos apenas a partir da data de julgamento do recurso extraordinário, 15/03/2017. Obviamente as ações judiciais e procedimentos administrativos ingressados até antes da fadada data teriam os efeitos retroativos próprios à prescrição em relação à data de proposição das respectivas ações individuais.

Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (1986, p. 162) apontavam, muito antes, que “está, em consequência, autorizada a redução do valor da operação, pelo **quantum** do ICM destacado em parcela separada nos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte. Só o valor líquido resultante é que, na forma legal, poderá sujeitar-se a incidência do PIS”.

Adverta-se, entretanto, que a tese da inclusão de receitas tributárias como base de cálculos dos tributos não pára por aí, pois outros tributos também são utilizados como base de cálculo de exações, considerados, de forma equivocada, como faturamento ou receita da empresa. Tal é o caso da inclusão do ISS na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, a inclusão dos valores dos salários e encargos sociais dos trabalhadores e valores de reembolso. Tudo isso contrariando o critério material e base de cálculo dispostos como possíveis pelo legislador constitucional.

As contribuições sociais da COFINS e do PIS possuem o regime não cumulativo como opção, com alíquotas maiores, contudo, dispondo o aproveitamento do crédito das aludidas exações incidentes nas etapas anteriores.

A sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais do PIS e da COFINS difere da não cumulatividade constitucionalmente atribuída ao ICMS e IPI. É imperioso lembrar que a não cumulatividade tem relação intrínseca com o critério material da hipótese.

No ICMS, o critério material é realizar operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de comunicação ou prestação de serviço de transporte intermunicipal ou interestadual. Então, o creditamento do ICMS é relativo ao ICMS incidente sobre a mercadoria ou serviços próprios de sua materialidade na etapa anterior. No IPI, o critério material é realizar negócio jurídico com produto industrializado e, assim, diante disso, o crédito do IPI terá relação com o processo de

industrialização, como os insumos direta ou indiretamente utilizados para a modificação da natureza, finalidade ou aperfeiçoamento para o consumo do produto. Já nas contribuições do PIS e da COFINS, o critério material é auferir faturamento ou receitas, logo, tudo que se prestar como despesa para consecução da atividade da empresa deverá gerar crédito de PIS/COFINS no regime de não cumulatividade.

Esse regime de não cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS é mais amplo que os demais, em razão da indissociável relação com o seu critério material. Portanto, o conceito de “insumo” não está relacionado com a utilização no produto ou mercadoria, mas, sim, o agrupamento de despesas para manutenção e desenvolvimento da atividade empresarial.

É importante lembrar que existem duas contribuições do PIS e duas contribuições da COFINS, e não estamos falando da contribuição do PIS/PASEP-Importação e da contribuição do COFINS-Importação, que serão objeto de estudo adiante. Isso porque, seguindo o regime cumulativo e o não-cumulativo, temos alíquotas diferentes para a contribuição do PIS e para contribuição da COFINS, portanto, um critério da regra-matriz de incidência tributária distinto, o que nos autoriza falar da existência da contribuição do PIS-cumulativo e contribuição do PIS-não-cumulativo, e também da contribuição da COFINS-cumulativa e contribuição da COFINS-não-cumulativa, em função de alíquotas diversas em cada uma dessas contribuições.

A Constituição Federal de 1988, no artigo 239¹⁸, destina o produto da arrecadação da contribuição social da seguridade social do PIS/PASEP para a prestação de seguro-desemprego, o abono do PIS/PASEP no valor de um salário mínimo anual (para os empregados que receberam no ano anterior remuneração de até dois salários mínimos mensais), e outras prestações previdenciárias.

¹⁸ CF/88, Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 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, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo. [...] § 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.

A contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS) surge com a LC. 70/1991, diante da extinção da contribuição temporária do FINSOCIAL. A COFINS é destinada para as prestações da saúde, previdência e assistência sociais, assim, para qualquer uma das áreas da Seguridade Social.

Aqui, cabe lembrar que a destinação de cada uma das contribuições sociais de seguridade social deveria ter destinação específica por prestação de cada uma das áreas: saúde, previdência e assistência sociais. Somente assim cumpriríamos a regra de destinação específica constitucionalmente determinada, e, na seguridade social, os desígnios de Plano de Custeio e da regra da contrapartida que não são satisfeitos por destinação genérica.

3.1.2.3.1.4 Contribuições sociais de seguridade social em que o sujeito passivo é o empregador, a empresa ou entidade equiparada incidentes sobre o lucro (CSLL)

A contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) é contribuição de seguridade social presente desde o texto inaugural da Constituição Federal de 1988. Nessa contribuição ocorreu a ampliação dos sujeitos passivos com a EC n. 20/1998, abarcando, além dos empregadores, as empresas e as entidades definidas por lei como equiparadas com aquelas.

Alargamento que seria inconstitucional se concebermos a regra-matriz possível de tributação delineada pelo legislador constituinte originário como direito fundamental do contribuinte, na medida em que se delimitou os critérios ali descritos na proporção necessária para a tributação. Não pode, assim, o legislador constituinte derivado tentar alargar tal tributação, violando o inciso IV do § 4º do artigo 60 da Carta. E mesmo porque o legislador constituinte originário designou o correto caminho para a criação de novas fontes de custeio no próprio § 5º do artigo 195.

O critério material da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) é *auferir lucro* e, assim, a base de cálculo será *o lucro* do período definido em lei.

Veja que a contribuição social denominada CSLL incide sobre o resultado financeiro positivo do período-base, que pode ser mensal (base de cálculo estimada), trimestral ou anual, mas sempre depois do confronto entre despesas e receitas.

No mesmo passo, Wagner Balera (1995, p. 310) pontifica: “o lucro só interessará, para fins de tributação, se representar riqueza nova, valor positivo, que passará, a partir de então, a integrar o patrimônio do empregador e por ele poderá ser consumido, sem prejudicar o empreendimento que o produziu”.

É importante apontar que o critério material e base de cálculo da contribuição social da CSLL serão somente o lucro líquido, se a empresa adotar a sistemática do lucro real. Caso o regime de apuração seja o lucro presumido ou o simplificado, o critério material e a base de cálculo não seriam o lucro, mas o faturamento.

Apesar de serem regimes de opção (lucro presumido ou o simplificado), imaginamos não serem compatíveis com a regra-matriz possível designada constitucionalmente quando se utiliza o signo *lucro*, e não faturamento. Assim, esses tributos teriam natureza jurídica de contribuições residuais, devendo seguir o procedimento e limitações do § 4º do artigo 195 e inciso I do artigo 144 da Carta.

Ainda dentro do regime de lucro presumido, a legislação aponta percentual do faturamento como presunção de lucro. Contudo, em algumas atividades, como o serviço médico hospitalar, ela confere isenção de parte dessa presunção, dispondo alíquota de presunção menor que os demais serviços, por entender ser um estímulo às prestadoras de serviços médico-hospitalares que compõem a saúde, a qual, por sua vez, ladeada com a previdência e assistência sociais, integrando o sistema de Seguridade Social. Assim, como fazem parte do sistema protetivo de prestações, tais serviços de saúde devem ser interpretados de forma não restritiva, sob pena de tolher as ações de saúde e promoção da dignidade da pessoa humana.

A contribuição social na qual o sujeito passivo é o empregador, a empresa ou entidade equiparada, incidente sobre o lucro (CSLL), é destinada para o financiamento das prestações de seguridade social. Essa destinação não é específica, assim, contraria a destinação específica, a regra da contrapartida e o Plano de Custeio, comandos que exigem destinação minuciosa do produto da arrecadação das contribuições de seguridade social para prestação determinada do sistema.

3.1.2.3.1.5 A contribuição social das associações desportivas

A contribuição social de seguridade social a cargo das associações desportivas deve ser paga pela associação que tenha vínculo com unidade de desporto. O critério material de tal contribuição é *pagar ou creditar valores à pessoa física em decorrência de emprego ou da prestação de serviço*, sendo uma das modalidades de contribuição a cargo da empresa.

Correlacionando-se com o critério material, a base de cálculo da contribuição das associações desportivas se constitui nos *valores pagos ou creditados à pessoa física em decorrência de emprego ou da prestação de serviço*.

As associações de desporto também pagam a contribuição social do RAT, da mesma forma que as empresas pagam, levando em consideração o nível de risco de acidente de trabalho.

O mesmo não ocorre com a contribuição da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, cuja incidência é sobre a *receita bruta decorrente do conjunto de atividades remuneradas ou pagas para a equipe de futebol profissional*. São critérios materiais, sujeitos passivos, bases de cálculo e alíquotas distintas. Essa outra contribuição será estudada em ponto específico.

A contribuição social de seguridade social a cargo das associações desportivas é destinada genericamente para seguridade social, não respeitando a destinação específica, a regra da contrapartida e o Plano de Custeio.

3.1.2.3.1.6 Contribuição social dos clubes de futebol profissional

A contribuição social dos clubes de futebol profissional é aquela cuja associação seja filiada à federação de futebol profissional do seu Estado. O critério material de tal contribuição é *auferir receita bruta decorrente do conjunto de atividades remuneradas ou pagas para a modalidade desportiva*.

Correlacionando-se com o critério material, a base de cálculo da contribuição social dos clubes de futebol profissional é a *receita bruta decorrente do conjunto de atividades remuneradas ou pagas para a modalidade desportiva*, como provenientes da venda de jogos, licenciamento do uso de marcas ou símbolos, propaganda, patrocínio e transmissão dos jogos.

A contribuição social dos clubes de futebol profissional é destinada para seguridade social de forma genérica, não obedecendo à regra da contrapartida e o Plano de Custeio desse sistema.

3.1.2.3.2 Contribuições sociais de seguridade social em que os sujeitos passivos são os empregados

Mesmo no sistema protetivo da seguridade social, os trabalhadores são chamados a contribuir mediante pagamento de contribuição social de seguridade social. O pagamento dessa contribuição é a senha para que o trabalhador tenha possibilidade de gozar de uma série de prestações da previdência social.

Note-se que o sistema de custeio da seguridade social é, majoritariamente, tríade. São chamados a contribuir o Estado, os empregadores e os trabalhadores. Esse sistema de contribuição é isonômico na medida em que mesmo o considerado mais frágil financeiramente, o trabalhador, é obrigado a contribuir.

Inclusive, o sistema de seguridade social tem o princípio específico da equidade na forma de participação no custeio (V, parágrafo único, 194, CF/88), dispondo igualdade formal¹⁹ no custeio, e não igualdade material.

A Constituição Federal de 1988, no inciso II do artigo 195, enuncia a competência para criação de contribuição social do *trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de*

¹⁹ BALERA, Wagner. **Noções preliminares de direito previdenciário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 89. Assevera que “o custeio, por conseguinte, deve conformar o esquema de contribuições ao critério supremo da isonomia entre os diferentes contribuintes”.

acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social.

O referido enunciado determina o critério material (*exercer atividade remunerada*), o sujeito passivo (*trabalhador e os demais segurados da previdência social*) e a base de cálculo (*valor do salário de contribuição*), elementos da possível regra-matriz de incidência da contribuição apontada, delimitados pelo legislador constituinte.

O texto normativo também aponta a imunidade dos valores recebidos a título dos benefícios de aposentadoria e pensão concedidos pelo regime geral de previdência, impedindo a criação de contribuição social de seguridade social do segurado sobre tais valores.

E quem são os sujeitos passivos possíveis para constar na regra-matriz de incidência tributária da contribuição social de seguridade social do trabalhador? O segurado, seja ele segurado obrigatório ou facultativo da previdência social. O segurado obrigatório é aquele trabalhador que exerce atividade constante na legislação como de filiação compulsória. Basta exercer a atividade, assim, já estará filiado, e, portanto, pagará contribuição social de seguridade social do trabalhador. Por seu turno, o segurado facultativo é aquele que se filia ao regime geral de previdência social, e que não exerça uma das funções de filiação obrigatória.

O contribuinte individual é segurado obrigatório da previdência social, e, para isso, basta exercer uma das atividades previstas na legislação previdenciária designada para se conhecer como contribuinte individual. Sendo contribuinte, poderá usufruir de alguns benefícios do sistema de previdência social.

Como vimos, a base de cálculo constitucionalmente exigida na criação dessa contribuição social é o *salário de contribuição*. Esse instituto, *salário-de-contribuição*, denota um piso e um teto de valores, dispostos na legislação infraconstitucional, que sofrerão incidência da contribuição social de seguridade social do segurado. Tendo alíquotas, como enunciado na norma de competência constitucional, progressivas, a depender da variação do salário de contribuição (base de cálculo).

A contribuição social de seguridade social do segurado é destinada constitucionalmente para o custeio dos benefícios do regime geral de previdência social. Como já anotamos, essa destinação genérica do produto da arrecadação das

contribuições sociais de seguridade social não compatibiliza com a regra de destinação, com o comando do plano de custeio, e tampouco com o disposto no § 5º, do artigo 195, da CF/88.

3.1.2.3.3 Demais contribuições sociais de seguridade social

Neste ponto, e seus subtópicos, trataremos das contribuições sociais de seguridade social com fundamento constitucionalmente explícito que não se enquadre como contribuição do empregador ou do empregado, como é o caso da contribuição sobre concursos e prognósticos, da contribuição do importador de bens ou serviços do exterior e da contribuição a cargo do produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges.

Então, vamos ao estudo dessas outras contribuições sociais de seguridade social, que deveriam ter o produto da arrecadação destinado a saúde, previdência e assistência sociais, áreas que compõem o sistema de seguridade social.

3.1.2.3.3.1 A contribuição social sobre a receita dos concursos de prognósticos

Nesta contribuição social de seguridade social o legislador constitucional aponta a possível base de cálculo ao enunciar que o tributo incide *sobre a receita de concursos de prognósticos* (III, 195, CF).

Falamos sobre esses concursos, mas, não o definimos. Com base na legislação infraconstitucional, concursos de prognósticos são todos os sorteios de números, loterias, apostas (inclusive as realizadas em reuniões hípcas), realizados ou autorizados pelos entes políticos em suas esferas de competência.

No imaginário, poderíamos apontar como sujeito passivo o pagador, o apostador ou o recebedor do prêmio de concursos de prognósticos? Pois bem, o pagador figura como administrador do concurso de prognóstico. O apostador é aquele

que contribui com a formação do prêmio. E o recebedor é aquele apostador que rompeu com maior sorte, sagrando-se premiado.

Indague-se: as três figuras imagináveis denotam capacidade contributiva em relação à base de incidência escolhida pelo legislador constitucional? Analisemos: o pagador revela capacidade contributiva na medida em que angaria recursos dos mais variados apostadores para, de tais recursos, retirar uma quantia para administração e demais despesas, e a maior parcela, formar o prêmio; o apostador não revela capacidade contributiva substancial para ser chamado a figurar no polo passivo da contribuição, eis que ele retira pequena parcela do patrimônio e realiza a aposta, não representando, tal fato, um dos signos de riqueza; o recebedor (apostador sorteado) decorre de um fato denotativo de riqueza, que é ganhar o prêmio do sorteio.

Sobre a contribuição sobre concurso de prognósticos, José Eduardo Soares de Melo (2006, pp. 191-190) pontifica: “sujeito passivo é o administrador dos concursos de prognósticos, não podendo ser o concorrente (apostador), que disponibiliza tal receita ao administrador”.

A legislação infraconstitucional aponta o administrador como sujeito passivo da contribuição social de seguridade social sobre a receita dos concursos de prognósticos. Mas os administradores dos sorteios de concurso e prognósticos são, em regra, os entes políticos. Tal é o caso das loterias federais, cuja administração compete à União.

Por impossibilidade lógica, o ente federal não poderia instituir exação para tributar ele mesmo. Assim, a União não pode instituir contribuição para que esse ente figure como sujeito passivo, por imposição lógica.

Agora, se o administrador do concurso de prognóstico for uma entidade comercial ou civil poderá, sim, ser chamado a figurar no polo passivo da contribuição social sobre a receita dos concursos de prognósticos. As entidades comerciais ou civis que desejarem figurar como administradoras de concursos de prognósticos precisam de autorização legal.

O critério material da contribuição social sobre a receita dos concursos de prognósticos é *auferir receita de concurso de prognósticos*.

A base de cálculo dessa contribuição, seguindo os ditames constitucionais possíveis, é a receita de concursos de prognósticos. No plano infraconstitucional aponta-se, como base de cálculo, a renda líquida. Decorrente, esta, do resultado do arrecadado no concurso de prognóstico, diminuído do valor do prêmio, da administração e do pagamento dos tributos da operação. Também se excetua da base de cálculo, não figurando como receita, os valores destinados ao programa educativo de crédito.

Não pode figurar como tributação dessa contribuição social o sorteio de símbolos, por ausente competência na lei infraconstitucional. E, ainda, agora por contrariedade à Constituição Federal de 1988, tampouco ter como base de cálculo dessa contribuição social outro elemento que não seja a receita de concursos de prognósticos. Deste modo, é inconstitucional a fixação como base de cálculo *movimento global* de apostas ou sorteios, por não configurarem receitas propriamente ditas.

A destinação do produto da arrecadação da contribuição social de seguridade social sobre a receita dos concursos de prognósticos deveria ser vertida para seguridade social, contudo, não é o que ocorre pela legislação de regência. Tal legislação destina o produto da arrecadação da contribuição para o Fundo Nacional da Cultura (FNC), o Fundo Penitenciário Nacional (Funpen), o Fundo Nacional de Segurança Pública (FNSP), o Comitê Olímpico Brasileiro (COB), o Comitê Paralímpico Brasileiro (CPB) e o Ministério do Esporte. Evidencia-se inconstitucional desvio de destinação da contribuição social sobre a receita dos concursos de prognósticos.

Não cansemos de repetir: a seguridade social é composta pela saúde, previdência e assistência sociais, e todo produto da arrecadação com uma contribuição social de seguridade social deve ser vertido para esse sistema. A destinação do produto da arrecadação da contribuição social sobre a receita dos concursos de prognósticos para a cultura, segurança pública, Ministério do Esporte violam chapadamente o artigo 195 da Carta Federal.

3.1.2.3.3.2 A contribuição social a cargo do importador de bens ou serviços do exterior, ou equiparado (PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação)

A contribuição social de seguridade social a cargo *do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar*, foi inserida no artigo 195 da Carta, pela Emenda Constitucional n. 42/2003.

A nosso ver, o apontamento de competência para instituição da contribuição social de seguridade social a cargo *do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar*, afronta o § 4º do artigo 195 da Constituição Federal de 1988, já que, neste comando, o legislador constituinte originário estabelece que a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, remetendo para o inciso I do artigo 154. Assim, as novas fontes de custeio da seguridade social devem ser não cumulativas e não ter fato gerador ou base de cálculo dos impostos designados constitucionalmente.

Ocorre que o fato gerador e base de cálculo da contribuição social do importador são os mesmos do imposto de importação (II), portanto, tal tributo é inconstitucional, por violar norma de direito fundamental do contribuinte elencada pelo legislador constituinte originário, bem como por tributar à margem do estabelecido constitucionalmente. Tal apontamento não vem sendo aceite pelos Tribunais Superiores, no entanto, guarda inteira lógica com o sistema tributário constitucional.

A legislação infraconstitucional denominou as contribuições sociais a cargo do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar, como COFINS-Importação e PIS/PASEP-Importação. Obviamente, são tributos distintos, por admitirem sujeito passivo, critério material, temporal e quantitativo diversos das contribuições do PIS/PASEP e COFINS, aqui já estudadas.

Seguindo os ditames constitucionais, o único sujeito passivo possível é o importador, já que o exportador não poderia ser atingido no exterior por norma de incidência criada no Brasil. E assim procedeu a legislação infraconstitucional, elegendo como sujeito passivo o importador.

Por seu turno, o critério material das contribuições do COFINS-Importação e PIS/PASEP-Importação, disposto pela legislação infraconstitucional, é *importar bens*

ou serviços do exterior. Já a base de cálculo é o valor aduaneiro no caso de importação de bens do exterior, e o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior no caso da importação de prestação de serviços. Por força dessa legislação infraconstitucional, no caso de importação de serviços, as contribuições do COFINS-Importação e PIS/PASEP-Importação incidem sobre o valor global, antes da retenção do imposto de renda, acrescidas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e do valor das próprias contribuições. O que não resiste ao teste de constitucionalidade, visto que tributo representa receita do ente político, logo, não pode integrar a base de cálculo de outro tributo.

O produto da arrecadação das contribuições sociais COFINS-Importação e PIS/PASEP-Importação é destinado para o financiamento da seguridade social. Contudo, como não cansamos de afirmar, tal destinação deveria ser específica à determinada prestação do sistema, visando seguir o comando do plano de custeio e a regra constitucional da contrapartida.

3.1.2.3.3.3 A contribuição social a cargo do produtor rural pessoa física (FUNRURAL-PF)

A contribuição social de seguridade social incidente sobre a comercialização da produção do produtor rural pessoa física tem como sujeitos passivos o produtor, o parceiro, meeiro, o arrendatário rural, o pescador artesanal, e seus respectivos cônjuges, desde que essas pessoas não tenham empregados fixos e exerçam suas atividades em regime de economia familiar.

Tal contribuição é denominada de contribuição para o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL), aqui devida pelo produtor rural pessoa física que comercializa sua produção.

O fundamento constitucional da contribuição social a cargo do produtor rural pessoa física, nos moldes acima descritos, encontra-se no § 8º, do artigo 195 do Documento Fundamental, onde encontraremos o critério material, os sujeitos passivos e base de cálculo possíveis da regra-matriz de incidência do referido tributo.

O critério material dessa contribuição é *comercializar produção rural*. Esse é o fato que irrompe a obrigação tributária. Não havendo negócio jurídico de transferência da produção rural, não teremos incidência da contribuição social a cargo do produtor rural pessoa física.

O Supremo Tribunal Federal (STF), analisando a constitucionalidade da contribuição do FUNRURAL devida por pessoa física, que não tenha empregados fixos e exerça suas atividades em regime de economia familiar, apontou ser compatível com o texto constitucional:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SEGURADO ESPECIAL. ARTIGO 195, § 8º, DA CF/1988. RESULTADO DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, DESDE SUA REDAÇÃO ORIGINÁRIA. RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. 1. Em razão dos vícios de inconstitucionalidade apontados por esta CORTE nos REs 363.852 e 596.177, somente o empregador rural pessoa física foi excluído como sujeito passivo da contribuição previdenciária prevista no artigo 25 da Lei 8.212/1991, de modo que o tributo continuou a existir, com plena vigência e eficácia em relação aos segurados especiais. 2. A base de cálculo compilada no artigo 25, I e II, da Lei 8.212/1991, editado para regulamentar o § 8º do artigo 195 da CF, fixando a alíquota de 3% (três por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da produção do produtor rural sem empregados, por observar a base de cálculo que foi definida pelo próprio texto constitucional, é plenamente constitucional em relação ao segurado especial. 3. É absolutamente legítima a previsão, em lei ordinária, da contribuição do segurado especial tendo por base a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Diferentemente do que sustenta o recorrente, tal exação tem por fundamento constitucional o § 8º, e não o § 4º do art. 195. 4. Recurso extraordinário desprovido, com afirmação de tese segundo a qual “É constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do segurado especial prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991. (STF - RE 761263, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 15/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-161, DIVULG 25-06-2020, PUBLIC 26-06-2020)

Julgamento que deu origem a tese número 723, que aponta: *É constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do segurado especial prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991, diante do tema: Validade da contribuição a ser recolhida pelo produtor rural pessoa física que desempenha suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.*

A contribuição do FUNRURAL a cargo do produtor rural pessoa física possui alíquota menor que a contribuição do FUNRURAL a cargo do produtor rural pessoa

jurídica, nos termos da legislação infraconstitucional. São situações distintas e devem ser sopesadas de acordo com suas peculiaridades.

A base de cálculo da contribuição social a cargo do produtor rural pessoa física está jungida constitucionalmente ao valor da produção rural comercializada, assim, temos como base de cálculo a *receita bruta proveniente da comercialização da produção própria*. Em sendo comercializada produção de terceiros, não haverá incidência da contribuição em tela.

Atualmente, o produtor rural pessoa física ou jurídica que tiver empregados registrados poderá optar, no início do exercício, em pagar a contribuição do FUNRURAL (sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção própria) ou a contribuição social patronal (sobre o valor da folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física que lhe preste serviço).

A contribuição social de seguridade social que tem como sujeitos passivos o produtor, o parceiro, meeiro, o arrendatário rural, o pescador artesanal, e seus respectivos cônjuges, desde que essas pessoas não tenham empregados fixos e exerçam suas atividades em regime de economia familiar, denominada de FUNRURAL, é destinada pela legislação infraconstitucional para seguridade social de forma genérica, sem estabelecer correlata prestação do sistema. Viola, assim, a regra da destinação específica, o Plano de Custeio e a regra da contrapartida.

3.1.2.3.3.4 A contribuição social a cargo do produtor rural pessoa jurídica (FUNRURAL-PJ)

A contribuição social a cargo do produtor rural pessoa jurídica difere, em espécie, da contribuição a ser paga pelo produtor rural pessoa física que não possui empregados e trabalha sob regime de economia familiar. Seja porque possui como critério pessoal elemento distinto, ou por possuir alíquotas distintas daquela outra contribuição da pessoa física.

A criação da contribuição social a cargo do produtor rural pessoa jurídica decorre da superação da contribuição sobre a folha de salários dos empregados e dos

demais trabalhadores, inclusive, os prestadores de serviços, para apontar como critério material, agora, *a comercialização da produção rural*, e como base de cálculo *a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção*.

Lembre-se que a agroindústria também está sob a incidência dessa contribuição social do produtor rural pessoa jurídica. A agroindústria é o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção própria, ou própria e adquiridas de terceiros. É necessário, para ser considerado agroindústria, sempre a presença da industrialização da produção própria.

Como apontam Carlos Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazzari (2007, p. 259): “a agroindústria explora duas atividades, uma agrária e outra industrial, em um mesmo empreendimento econômico, como, por exemplo: usina de açúcar com lavoura canavieira, frigorífico com pecuária etc”.

As pessoas jurídicas que industrializam apenas a produção rural de terceiros não podem ser consideradas agroindústrias, são apenas indústrias. Mesmo que a atividade seja a modificação da natureza, da finalidade e aperfeiçoe, para o consumo, insumos rurais.

A contribuição para o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural da pessoa jurídica (FUNRURAL-PJ) teve contestada sua constitucionalidade, já que o fundamento constitucional da contribuição para o produtor rural disposto no § 8º, do artigo 195 da Constituição Federal de 1988, refere-se ao produtor rural pessoa física, cuja atividade é familiar, e sem empregados, e não pessoas jurídicas. Devendo ser, nessa análise, a contribuição do FUNRURAL da pessoa jurídica com atividade de produção rural uma nova fonte de custeio da seguridade social e, por isso, ter sua instituição mediante lei complementar e não ter fato gerador ou base de cálculo dos tributos discriminados na Carta, nos termos do § 4º do artigo 195 e inciso I do artigo 154, todos da CF/88. Inclusive, verificando que a contribuição do FUNRURAL do produtor rural pessoa jurídica teria a mesma base de cálculo da COFINS. Contudo, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a constitucionalidade da contribuição do FUNRURAL do produtor rural pessoa jurídica no RE n. 700922, cujo tema 651 enuncia: *Constitucionalidade das contribuições à seguridade social, a cargo do empregador produtor rural, pessoa jurídica, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, instituídas pelo artigo 25, I e II, e §*

1º, da Lei 8.870/1994. O julgamento do mérito ocorreu em 16/12/2022, mas, ainda não houve fixação da tese.

O fundamento para reconhecer como constitucional a contribuição social do FUNRURAL do produtor rural pessoa jurídica que comercializa sua produção repousou na alínea “b”, do inciso I, do artigo 195, e não no § 8º, do mesmo artigo, todos da Constituição Federal de 1988. Temos que naquela alínea “b” poderão ser instituídas contribuições sociais sobre *faturamento* ou *receita*. E a contribuição social do FUNRURAL do produtor rural pessoa jurídica incide sobre a *receita bruta da comercialização de sua produção rural*.

Assim, o fundamento não estaria na qualificação de comercialização de produção rural ao encontrar fundamento no § 4º do artigo 195, mas, sim, a incidência sobre receita bruta, fundamentada na alínea “b”, do inciso I, do mesmo artigo. Desse modo, não seria nova fonte de custeio a reclamar os procedimentos do § 4º do artigo 195 e inciso I do artigo 154 da Carta Federal.

Repita-se que a legislação faculta ao produtor rural pessoa física ou jurídica que tiver empregados registrados poder optar, no início do exercício, por pagar a contribuição social do FUNRURAL (sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção própria) ou a Contribuição social patronal (sobre o valor da folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física que lhe preste serviço). Faculdade que não pode ser exercida pelas agroindústrias, e pelos segurados especiais sem empregados que necessariamente devem recolher a contribuição social do FUNRURAL.

A contribuição social do FUNRURAL do produtor rural pessoa jurídica que comercializa sua produção tem destinado o produto da arrecadação para seguridade social. Destinação geral, sem prestação específica do sistema, o que não satisfaz a regra da contrapartida e o Plano de Custeio.

3.1.2.3.3.5 A contribuição social da cooperativa rural (FUNRURAL-Cooperativa)

A cooperativa de produção rural pode ser constituída com união de pessoas físicas ou jurídicas produtoras rurais, ou dessas pessoas que contratem pessoal para colheita da produção dos cooperados.

Tanto a cooperativa de produção rural de pessoa física quanto a jurídica pagam contribuição social da cooperativa rural, ambas sobre a *receita bruta proveniente da comercialização das respectivas produções* (base de cálculo), e, pois, o critério material é *comercializar sua produção rural*.

A legislação infraconstitucional fixa a alíquota da cooperativa de produção rural de pessoa física em percentual menor que a alíquota da cooperativa de produção rural composta por pessoas jurídicas. Tal apontamento contraria a equidade na forma de participação de custeio (V, parágrafo único, 194, CF/88), que impõe isonomia.

E mais, não se diga que tais variações de alíquota levam em conta a capacidade contributiva, pois tal princípio não se amolda às contribuições sociais diante do princípio específico da equidade na forma de participação no custeio. O critério de discriminação da seguridade social não é capacidade econômica, mas sim maior ou menor risco social que a atividade representa. Aqui, a atividade é a mesma, comercialização da produção rural, e, assim, pouco importa ser a pessoa física ou jurídica. O risco é o mesmo, então, as alíquotas devem ser as mesmas.

Essa contribuição do FUNRURAL das cooperativas não pode alcançar os cooperados, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, pois não haveria realização do critério material, qual seja: a comercialização da produção rural do cooperado para cooperativa. Também não poderíamos falar em receita, pois essa decorre de um ato mercantil.

A operação na qual o cooperado encaminha sua produção rural para a cooperativa é mera entrega, são atos cooperados típicos. A comercialização ocorrerá no momento que a cooperativa realiza negócio jurídico de comercialização para terceiro da produção rural entregue pelo cooperado.

A destinação da contribuição social da cooperativa rural é a mesma da contribuição do produtor rural pessoa física e a do produtor rural pessoa jurídica. A

destinação do produto da arrecadação dessa contribuição social da cooperativa rural é direcionada para seguridade social. E aquelas observações sempre citadas de destinação geral não satisfazem as regras constitucionais da destinação, da contrapartida e do Plano de custeio, que devem ser sempre aplicadas nesses casos, já que requerem distinção específica a uma ou algumas prestações da seguridade social.

3.2 Contribuições interventivas

As contribuições interventivas são tributos específicos pela destinação e finalidade, com vistas a intervir no domínio econômico. E, por isso, a destinação do produto da arrecadação deve ser direcionada para promover o incentivo de determinada atividade econômica.

Tal contribuição recebe como acrograma: CIDE. E, tal acrograma é, corriqueiramente, acompanhado da base de cálculo dessas contribuições, como exemplo: CIDE-Combustíveis e CIDE-Royalties.

A própria designação constitucional do artigo 149, da Carta Federal, aponta que essas contribuições devem ser instituídas pela União *como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*, qualificando-as como contribuições *de intervenção no domínio econômico*. Por essa razão, faz-se a utilização da denominação: contribuições interventivas.

A União possui competência para instituir a contribuição de intervenção no domínio econômico e, por óbvio, a intervenção requerida pelo comando constitucional deverá ser federal. Não se permite, através das contribuições em testilha ou por meio dos seus recursos, intervenção na atividade econômica dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Todas as contribuições, sejam elas sociais, interventivas ou corporativas devem servir de instrumento de suas atuações nas áreas específicas, e respeitar suas finalidades próprias.

Merece relevo apontar que a contribuição interventiva deve ser dosada em relação ao custo da atuação estatal em determinada área. Esse tributo não tem por finalidade angariar recursos para cobrir despesas não previstas e não previsíveis. O custeio é da intervenção, e não de atividades outras. Assim, não se pode alegar construção de caixa para fazer frente a novas despesas. Dito de outro modo: as contribuições interventivas são criadas apenas para custear a intervenção. Desse modo é que a alíquota dessa exação deve ser dosada. E apoiada, necessariamente, em estudos atuariais de custeio.

É relevante frisar que as contribuições interventivas incidentes sobre folha de salários e sobre importação de bens ou serviços deverão ser não cumulativas, por força do § 12 do artigo 195 da Constituição Federal de 1988. Esse imperativo não está adstrito às contribuições sociais de seguridade social, mas sim a todas as contribuições, inclusive as contribuições de intervenção no domínio econômico. O comando abarca qualquer contribuição, ao enunciar que *as contribuições incidentes sobre folha de salários e sobre importação de bens ou serviços serão não-cumulativas*.

A Emenda Constitucional n. 42/2003, e as sucessivas, que modificaram o artigo 76 do ADCT, desvincularam o produto da arrecadação das contribuições de intervenção no domínio econômico, inicialmente, na ordem de 20% e, desde as EC n. 93/2016 e EC n. 126/2022, em 30% (trinta por cento) do arrecadado.

Essa desvinculação do produto da arrecadação das contribuições de intervenção no domínio econômico, atualmente na ordem de 30%, é flagrantemente inconstitucional, em confronto à regra de destinação estabelecida no artigo 149 da CF/88, e, desde a EC n. 33/2001, a desvinculação também viola a novel regra de destinação das CIDE's do § 4º do artigo 177, da CF/88.

Não requer muito esforço cognitivo para apontar que a desvinculação do produto da arrecadação disposta no artigo 76 do ADCT é inconstitucional. Portanto, aos contribuintes resta o direito subjetivo de serem restituídos do percentual da desvinculação de todas as contribuições interventivas pagas até o período prescricional tributário respectivo.

Se as contribuições interventivas têm por finalidade promover o incentivo a determinada atividade econômica, fazem jus breves apontamentos sobre a área econômica.

3.2.1 Breves considerações sobre a “ordem econômica”, “atividade econômica” e “domínio econômico”

A ordem econômica tem seus fundamentos, princípios e finalidades delineados na Constituição Federal. Ao passo que a valorização do trabalho humano e da livre iniciativa é o fundamento da ordem econômica, sua finalidade é assegurar a todos uma existência digna, sob a égide valorativa da justiça social.

Ao tratar da finalidade da ordem econômica, o legislador constituinte reconhece que a ordem econômica também encontra fundamento no princípio da dignidade humana. A marca disso é reconhecer o valor do trabalho como caminho para alcançar a dignidade do ser humano.

Nessa mesma toada, reconhece a livre iniciativa como instrumento relevante para conquista da existência digna, na medida em que contribui para criação e manutenção de mais postos de trabalho. E não somente como meio de ocupação, mas, sim, do trabalho humano enquanto mola mestra para a justiça social e desenvolvimento da dignidade humana.

Lembre-se que o legislador constituinte revela no artigo 193, da ordem social, a senha para alcance da dignidade da pessoa humana, o *trabalho*. E reconhece, como apontamos, que a geração de postos de trabalho ocorre, no nosso sistema, quase em sua inteireza, por ação da livre iniciativa. Mais propriamente do empreendedorismo, opção nada fácil diante da pouca estabilidade do mercado e solapada segurança jurídica do nosso País. É um ato de coragem empreender no Brasil.

Para tal, devemos diferir as expressões “ordem econômica” e “atividade econômica”. A ordem econômica é um conjunto de normas que visa regular a atividade econômica. Nesse amparo, transferimos para a *atividade econômica* o significado final

da ordem econômica. Mas, já frisemos ser a ordem econômica um conjunto de normas jurídicas.

A atividade econômica, por seu turno, é própria da livre iniciativa. Assim, o exercício das atividades econômicas é realizado por entidades de direito privado, em regra, por empresas.

Eros Grau aponta que a locução “ordem econômica” poderia ser interpretada de duas formas: como fato social é a constatação de uma série de atividades (mundo do ser), e como conjunto de normas seria a destinada a disciplinar essas atividades (mundo do dever-ser), e, pois, conceitua: “Assim, ordem econômica, parcela da ordem jurídica (mundo do dever-ser), não é senão o conjunto de normas que institucionaliza uma determinada ordem econômica (mundo do ser)” (2006, p. 72).

Novamente, utilizamos as palavras de Eros Grau (2006, p. 105), para apontar a existência de dois significados da expressão constitucional *atividade econômica*, um mais estreito e outro mais alargado:

Por certo que, no art. 173 e seu §1º, a expressão conota *atividade econômica em sentido estrito*. Indica o texto constitucional, no art. 173, *caput*, as hipóteses nas quais é permitida ao Estado a exploração direta de *atividade econômica*. Trata-se, aqui, de atuação do Estado – isto é, da União, do Estado-membro e do Município – como agente econômico, em área da titularidade do setor privado. Insista-se em que *atividade econômica em sentido amplo* é território dividido em dois campos: o do *serviço público* e o da *atividade econômica em sentido estrito*. As hipóteses indicadas no art. 173 do texto constitucional são aquelas nas quais é permitida a atuação da União, dos Estados-membros e dos Municípios neste segundo campo.

O autor elenca a possibilidade de o Estado excepcionalmente explorar a atividade econômica em sentido amplo, por meio de serviços públicos, ou prestação de serviço, e atividades de comércio ou indústria. Mas sempre reconhecendo que tais atividades são próprias da iniciativa privada.

Atividade econômica é qualquer utilidade de prestação de serviço, comércio ou indústria e outras não qualificadas nas anteriores, relacionada a bens em sentido amplo.

Diante das novas tecnologias, é imperioso apontar a existência de entidades que proporcionam fruição de determinados objetos imateriais, de *status*, ou de propriedade, que não podem ser classificados nos estritos termos de serviço,

mercadoria e produto como conhecidos pela legislação tributária. Mas nem por isso deixam de ser um bem, consumível ou não.

A atividade econômica é promovida pela iniciativa privada. Em caso de requisito da segurança nacional ou do relevante interesse coletivo, o Estado poderá exercer determinada atividade econômica. Veja que os dois requisitos de atuação são muito fortes, ao passo que o exercício da atividade econômica somente se justifica em caso de *imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo*. Esse é o comando constitucional.

Veja que não é o mero interesse público a fundamentar o exercício da atividade econômica pelo Estado. Senão, a própria geração de emprego seria sempre fundamento para exploração de qualquer atividade econômica pelo Estado.

O que o legislador constituinte estabeleceu é que haja o relevante interesse público (aquele sem o qual não haverá determinada atividade econômica prestada) ou que a necessidade de atuação estatal se limite a garantir o exercício da atividade (quando não é de interesse do setor privado) como forma a preservar determinado setor econômico estratégico para existência do próprio Estado. No entanto, sem a finalidade direta ou indireta de criação ou ampliação de postos de trabalho.

Quanto ao fundamento da segurança nacional, o Estado poderá promover determinada atividade econômica nos estritos termos de proteção do Estado. Poder-se-ia ter em mente que a segurança nacional está jungida a defesa territorial e armamento, o que seria um grande erro. Essa visão é muito redutora do significado da expressão segurança nacional.

Também a atuação do Estado em determinada atividade econômica deve decorrer em função da ausência da área privada em desenvolver determinada atividade econômica, ou da necessidade de atuação diante da fiscalização necessária. E, mesmo nesse último caso, quando não for possível utilizar a delegação, concessão ou permissão daquela atividade. Em determinadas áreas, como exploração e transformação de minério e minerais nucleares, não se pode negar o imperativo de segurança nacional, diante do risco coletivo que a atividade proporciona.

E não se pode colocar na conta da segurança nacional os novos meios de tecnologia, ou mesmo novos modos de utilização técnica. Como acabamos de

amargar o sabor de uma pandemia, seria possível apontar que determinados setores de tecnologia de desenvolvimento de medicamentos seriam próprios de atuação do Estado. Mas isso não se verifica. O Estado não pode tomar para si a biotecnologia, pois é a iniciativa privada destinada ao desenvolvimento nessa área. Nesse caso, o Estado deveria atuar no fomento de pesquisas, e não enveredar nessa atividade econômica.

Uma definição de “domínio econômico” está muito relacionada com a de “atividade econômica”, podendo considerar até expressões que apontam o mesmo significado. Contudo, o signo domínio aponta para uma relação estreita, indubitavelmente de posse direta, que muito se aproxima da propriedade. E, pois, como vimos, a atividade econômica é própria da iniciativa privada, na opção mais fechada de prestação de serviço, comércio ou industrialização de bens. E ainda, como apontamos, na fruição de utilidade de outros bens, como os bens imateriais, ou mesmo de *status*.

Logo, não podemos significar a expressão *domínio econômico* como aquela atividade privativa do Estado, pois não o é. Em verdade, no sistema econômico escolhido constitucionalmente, o capitalismo, a ordem econômica visa disciplinar a atividade econômica, propriamente destinada à iniciativa privada. Não teria lógica alguma instituir uma contribuição de intervenção em uma atividade privativa do Estado. Essa finalidade seria totalmente diversa da apontada constitucionalmente.

Diante dessas considerações utilizaremos a expressão *domínio econômico* como sinônimo de *atividade econômica*, assim como o exercício de prestação de serviço, comércio ou indústria, bem como fruição e *status* de bens, sejam eles materiais ou imateriais.

3.2.2 Considerações sobre as funções estatais de fiscalização, incentivo e planejamento

O Estado pode intervir no domínio econômico de forma direta, seja por exploração da atividade econômica em concorrência com o setor privado, seja

prestando serviços públicos, ou mesmo por exploração exclusiva (monopólio). A intervenção indireta, por sua vez, é realizada por três formas de atuação do Estado na atividade econômica.

No ato de *criar enunciados prescritivos para disciplinar a atividade econômica* (ordem econômica), segundo o legislador constituinte²⁰, o Estado terá três funções: a) fiscalização, b) planejamento, e c) incentivo.

A função fiscalizatória do Estado no domínio econômico é exercício do poder de polícia na iniciativa privada. O poder de polícia é um poder-dever que a administração pública possui de impor a legislação aplicável ao administrado, restringindo os interesses privados referentes a liberdade e a propriedade, na promoção do interesse público.

O Código Tributário Nacional (CTN) tenta conceituar o que seria poder de polícia, apontando exemplos da atividade de poder de polícia, nos seguintes termos:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 1966)

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

O exercício do poder de polícia é necessário para convivência harmônica entre os administrados e a administração pública, bem como entre os próprios administrados. Seja quando exercem simples atividades normatizadas administrativamente, seja quando estão praticando atividades próprias da livre iniciativa.

Basicamente, existem duas formas de intervenção. Uma denominada de intervenção positiva, e outra nomeada como intervenção negativa.

²⁰ Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

A intervenção positiva regula determinadas atividades proibindo-lhes determinadas ações, com vistas a sobrepor o interesse público sobre o privado. Essa forma de intervenção deve ser enquadrada como exercício do poder de polícia.

Por seu turno, a intervenção negativa é excepcional, já que a “limitação” da livre iniciativa ocorre em casos raros e específicos de *relevante interesse coletivo* ou de *segurança nacional*. Isso quando o próprio Estado não exerce também excepcional e diretamente determinada atividade econômica.

Como o exercício do poder de polícia na atividade econômica é típico caso de fiscalização, não é impróprio apontar que a intervenção negativa deve ser alocada na atividade de estatal de fiscalização. Como atividade de fiscalização, o tributo que remunera esse poder de polícia é a taxa, e não qualquer contribuição. Ainda mais, contribuição de intervenção no domínio econômico.

Note-se, ao lado da taxa para o custeio do exercício do poder de polícia, temos a taxa de serviço público específico e divisível, efetivamente prestado ou quando posto à disposição no caso dos serviços compulsórios. É importante notar que ao prestar um serviço público específico e divisível, ou um serviço público compulsório, o ente poderá instituir taxa para custear tal serviço, como ocorre com a taxa de esgotamento sanitário. Agora, se o ente exercer uma atividade econômica de serviço facultativo, essa remuneração será realizada mediante tarifa (preço público), que não possui natureza jurídica de tributo.

Com outra função do Estado, temos o exercício do planejamento. O planejamento é uma atividade normativa própria da *Ordem Econômica*. É uma forma de intervenção estatal na atividade econômica para o desenvolvimento do setor público, seja na intervenção direta ou indireta da atividade econômica. Contudo, para usar os termos constitucionais, o planejamento é determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Nestes termos, o planejamento do setor privado é apenas indicativo, sob pena de violação do princípio da livre iniciativa. Já como intervenção, não se pode determinar a atividade econômica sob o argumento de desenvolvimento do País. Essa linha tênue não pode ser ultrapassada.

Já a função de incentivo deve ser utilizada de forma a promover o desenvolvimento de uma atividade ou conjunto de atividades econômicas. Não se

pode admitir o incentivo a determinada pessoa. Tal ação é repelida pelo princípio da igualdade, tanto no sentido formal (tratar todos iguais perante a lei) como no sentido material (tratar os desiguais na medida de suas necessidades). A atuação estatal de incentivo deve ser direcionada a uma atividade ou conjunto de atividades.

E como ocorrerá o custeio do incentivo estatal em determinada atividade econômica? Será mediante dotações orçamentárias, ou mediante a criação de contribuições de intervenção no domínio econômico.

Ao analisar essas três formas de atuação, Tácio Lacerda Gama (2003, p. 262) aponta que a função denominada de *fomento* seria o gênero que abarcaria duas espécies de atividades, o incentivo e o planejamento, expondo em quadro a forma de atuação e a remuneração dessas atividades nos seguintes termos:

Tipo de atuação Estatal	Contraprestação pela atuação do Estado na Economia
Exploração direta	Preço do bem ou serviço comercializado.
Serviço público compulsório	Taxa pela prestação de serviços públicos.
Serviço público facultativo	Preço público.
Fiscalização	Taxa pelo exercício do poder de polícia.
Planejamento	Não há contrapartida específica.
Incentivo	Contribuições de intervenção no domínio econômico.

Nesse passo, conclui-se ser atividade de incentivo a única das atividades que pode ser fundamento para instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico. E, como já assinalado, o Estado não poderá promover atividades de fiscalização (fundamento da taxa do exercício do poder de polícia), ou de

planejamento, como fundamento de criação ou manutenção de contribuição interventiva.

3.2.3 A obrigatoriedade de intervenção e destinação do produto da arrecadação para área que fundamentou a contribuição

Os termos constitucionais apontam, para todas as contribuições cuja competência de instituição é da União, que as contribuições sociais, interventivas e corporativas podem ser instituídas como *como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*.

O enunciado prescritivo do artigo 149 da Carta é de clareza solar, apesar de algumas pessoas o tentarem esmaecer. Essa regra de competência da contribuição de intervenção do domínio econômico impõe que apenas poderá haver intervenção em atividade econômica na esfera federal, ao enunciar *sua atuação*. Atuação de quem? Da União.

Mas não pára por aí. O enunciado determina que a contribuição somente poderá ser instituída se a atuação ocorrer na área que a fundamentou, e na promoção da finalidade para a qual foi criada, de modo a incentivar, assim, determinada área econômica que paga a exação.

A *referibilidade* (elemento intermediário) dessa exação encontra-se entre o elemento finalístico (*atividade estatal de intervenção em determinada atividade econômica*) e o elemento tributário (*contribuição de intervenção no domínio econômico*). Tal elemento intermediário é o *incentivo estatal na área que fundamentou a instituição do tributo*. E, aqui, não estamos afirmando a vinculação da contribuição interventiva, pois quem pagou não pode exigir uma contraprestação direta e específica.

A Constituição Federal de 1988, através das regras de competência e de destinação, exige a atuação de incentivo na área que fundamentou a instituição da contribuição, e, para isso, ainda requer a destinação do produto da arrecadação para a atividade de incentivo específica. E frise-se: o contribuinte paga uma contribuição

de intervenção no domínio econômico e pode não ter qualquer benefício diretamente, mas a área de fundamento necessariamente terá, por imposição constitucional.

As decisões dos Tribunais Superiores não podem negar o comando constitucional, ao analisarem a legislação infraconstitucional que não correlacione a área de fundamento para instituição com a atividade de incentivo estatal necessariamente requerida. Isso decorre da regra de competência da contribuição interventiva, como também decorre da regra de destinação do produto da arrecadação do tributo, que apenas poderá custear a atuação estatal da área para a qual o contribuinte é chamado a contribuir.

Essa relação imbricada entre os contribuintes da área da contribuição de intervenção no domínio econômico e a atividade de intervenção específica naquela atividade econômica é uma imposição constitucional prevista nos artigos 149 (regra de competência, regra de destinação e regra de finalidade) e 174 (regra de atuação), ambos da Constituição Federal de 1988.

3.2.4 A limitação temporal da intervenção no domínio econômico

Já analisamos que as contribuições de intervenção no domínio econômico têm por finalidade uma intervenção positiva (incentivo). Não se perca de vista, contudo, que a natureza da contribuição interventiva é de incentivo temporário a determinado setor.

Não se pode admitir que uma determinada contribuição de intervenção no domínio econômico seja perpétua, já que a atividade econômica é própria da livre iniciativa. Assim, uma intervenção positiva, mesmo que benéfica na forma de incentivo, não pode perdurar no sistema de livre concorrência. Essa não é a finalidade de intervenções positivas. O mesmo não se pode dizer no caso da intervenção negativa, exercida pelo poder de polícia e custeada pelas taxas.

Se o Estado deseja assegurar determinado incentivo de forma perene, não pode se utilizar das contribuições interventivas. Deverá alocar recursos do caixa geral e fomentar aquelas prestações determinadas.

O mesmo não ocorre com as contribuições de seguridade social, cujo objetivo é custear determinada prestação social. Ali a existência da contribuição social tem como requisito a permanência da prestação, e vice-versa. O mesmo ocorre com as contribuições corporativas, cujo fundamento de criação e manutenção é a corporação, e deverão subsistir e ser dosadas, até a permanência daquele grupo organizado sob a forma de conselhos.

Toda intervenção positiva deve ser limitada no tempo, sob pena de, nessa roupagem, promover deformações em determinada área econômica. Afinal, cabe à livre iniciativa o exercício da atividade econômica, seguindo os mandamentos constitucionais.

3.2.5 Algumas espécies de contribuições de intervenção no domínio econômico

A contribuição de intervenção no domínio econômico deve ser utilizada como instrumento da atuação estatal em determinada área, com a finalidade de incentivo.

Encontrar a natureza jurídica do tributo não é tarefa simplista e, como vimos, perpassa antes pela análise dos critérios: da vinculação do fato descrito no aspecto material a uma atividade estatal direcionada ao contribuinte; da destinação do produto da arrecadação especificamente para uma das áreas que fundamentou a instituição do tributo; e, da restituição do produto da arrecadação após certo período de tempo. Disso já tratamos no capítulo anterior.

No campo das contribuições, devemos utilizar o critério da destinação do produto da arrecadação para desvendar as subespécies de contribuições. Tal critério deve ser conjugado com o fato descrito no aspecto material da hipótese de incidência e a base de cálculo, para evitar que os desvios do produto da arrecadação nos levem para espécie de contribuição desconexa.

Temos como espécies de contribuições interventivas as contribuições do INCRA, SEBRAE, CONDECINE, SESCOOP, a CIDE-Combustível e a CIDE-Royalties. Sabemos da existência de outras contribuições interventivas, mas essas já nos bastam para promover o estudo de algumas espécies dessa exação, com vistas a analisar o respeito aos comandos constitucionais.

3.2.5.1 Contribuição interventiva destinada ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA)

A contribuição destinada ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) tem como base de cálculo o valor da *folha de salários e demais rendimentos do trabalho*. Nesse passo, o critério material seria *pagar ou creditar valores à pessoa física em decorrência de emprego ou da prestação de serviço*.

Tanto a base de cálculo quanto o critério material são próprios da contribuição social de seguridade social cujo sujeito passivo é o empregador, aqui já estudada, e conhecida como contribuição “patronal”. O fundamento dessa exação encontra-se no inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal de 1988.

A indagação é simples: pode contribuição interventiva utilizar fundamento de validade de regra de competência constitucional para a criação de contribuição social de seguridade social? Não parece coerente. Inclusive, seria uma forma de retirar a destinação específica de uma contribuição para saúde, previdência ou assistência, ou mesmo esquivar-se da aplicação do § 4º do artigo 195 e do inciso I do artigo 154, ambos da Carta Federal.

Mesmo antes da Constituição Federal de 1988, o produto da arrecadação do tributo era destinado ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), cuja função seria de selecionar, para fins de Reforma Agrária, os imóveis rurais a serem desapropriados nas áreas prioritárias. Atualmente, a contribuição ao INCRA é destinada aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e a suas atividades complementares.

Pela destinação, não se pode afirmar que a contribuição ao INCRA seria uma contribuição social, muito menos teria natureza jurídica de contribuição de seguridade social. Porém, o fundamento de validade da contribuição ao INCRA se encontra na materialidade, sujeito passivo e base de cálculo próprios da contribuição social de seguridade social, cujo sujeito passivo é o empregador ou a empresa.

O Supremo Tribunal Federal (STF), entretanto, apontou que a natureza jurídica da contribuição ao INCRA é de contribuição de intervenção no domínio econômico, como também autorizou a utilização de critério material e base de cálculo de contribuições sociais de seguridade social, e resolveu por sua compatibilidade com a EC n. 33/2001, que elenca bases de cálculo das contribuições interventivas, nos seguintes termos:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Contribuição ao INCRA incidente sobre a folha de salários. Recepção pela CF/88. Natureza jurídica. Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Referibilidade. Relação indireta. Possibilidade. Advento da EC nº 33/01, incluindo o § 2º, III, a, no art. 149 da CF/88. Bases econômicas. Rol exemplificativo. Contribuições interventivas incidentes sobre a folha de salário. Higidez. 1. Sob a égide da CF/88, diversos são os julgados reconhecendo a exigibilidade do adicional de 0,2% relativo à contribuição destinada ao INCRA incidente sobre a folha de salários. 2. A contribuição ao INCRA tem contornos próprios de contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Trata-se de tributo especialmente destinado a concretizar objetivos de atuação positiva do Estado consistentes na promoção da reforma agrária e da colonização, com vistas a assegurar o exercício da função social da propriedade e a diminuir as desigualdades regionais e sociais (arts. 170, III e VII; e 184 da CF/88). 3. Não descaracteriza a exação o fato de o sujeito passivo não se beneficiar diretamente da arrecadação, pois a Corte considera que a inexistência de referibilidade direta não desnatura as CIDE, estando, sua instituição “jungida aos princípios gerais da atividade econômica”. 4. O § 2º, III, a, do art. 149, da Constituição, introduzido pela EC nº 33/2001, ao especificar que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico “poderão ter alíquotas” que incidam sobre o faturamento, a receita bruta (ou o valor da operação) ou o valor aduaneiro, não impede que o legislador adote outras bases econômicas para os referidos tributos, como a folha de salários, pois esse rol é meramente exemplificativo ou enunciativo. 5. É constitucional, assim, a CIDE destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive, após o advento da EC nº 33/01. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 7. Tese fixada para o Tema nº 495: “É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001”. (RE 630898, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-089, DIVULG 10-05-2021, PUBLIC 11-05-2021)

O voto vencedor afirmou que a contribuição ao INCRA é destinada a *concretizar objetivos de atuação positiva do Estado consistentes na promoção da reforma agrária*

e da colonização, com vistas a assegurar o exercício da função social da propriedade e a diminuir as desigualdades regionais e sociais. Reconheceu, assim, os fundamentos da *ordem econômica, a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa*, além do princípio da função social da propriedade (III, 170, CF) como um dos princípios da atividade econômica.

Não se pode, contudo, fundamentar validade de qualquer contribuição em princípio constitucional, confrontando regra de competência e regra de destinação. Como é o caso da regra de competência das contribuições que exigem atuação federal na área específica que serviu de fundamento da contribuição. E, para isso, basta a leitura do artigo 149 da Carta.

Lembremos que, por força do § 12 do artigo 195, da Carta Federal, como a contribuição ao INCRA incide sobre a folha de salários, deve essa exação ser não cumulativa. Veja que não se pode reservar a imposição da não-cumulatividade apenas para as contribuições sociais de seguridade social, mas, também, para as contribuições interventivas cuja base de cálculo for a folha de salários ou importação de bens ou serviços, como é o caso da contribuição destinada ao INCRA.

Nestes termos, a contribuição de intervenção no domínio econômico tem como fundamento a atuação positiva do estado na forma de incentivo em determinada área econômica. E todo o produto da arrecadação dessa exação deve ser destinação para incentivo estatal naquela específica área econômica. Essa significação é o que a regra de competência e, respectivamente, a regra de destinação das contribuições determinam.

Fato é que a contribuição ao INCRA, seguindo a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), possui natureza de contribuição interventiva, no tema 495, com a seguinte tese: “É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001”.

3.2.5.2 Contribuição interventiva destinada ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE)

A contribuição destinada para o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) incide sobre a *folha de salários*.

Tal contribuição foi instituída como adicional de alíquota da contribuição social de seguridade social da empresa e empregador, a incidir sobre *folha de salários e demais rendimentos do trabalho*. E isso poderia lhe impor natureza de contribuição social de seguridade social, pela simplista consideração de que o acessório seguiria a natureza da exação principal.

Quando vimos os critérios da classificação constitucional dos tributos, apontamos que toda contribuição é um tributo não vinculado a uma atividade estatal descrita na hipótese de incidência; que deve ter o produto da arrecadação destinado (prestação específica) para uma das áreas que fundamentou a instituição; e, não restituível depois de certo período de tempo. Tendo, ainda, como elemento diferenciador das demais espécies, a destinação do produto da arrecadação.

De posse desses ensinamentos, o dito adicional de contribuição social de seguridade social é, em verdade, outro tributo. No caso aqui apontado, outra contribuição. E, a partir da destinação, poderemos qualificar a espécie de contribuição.

Tem-se que a contribuição do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) é destinada a *financiar a execução da política de Apoio às Microempresas e às Pequenas Empresas*. Portanto, a destinação desse tributo compatibiliza-se com natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico.

Devemos, ainda, lembrar o princípio da ordem econômica que estabelece tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, constituídas sob as leis brasileiras, e que tenham sua sede e administração no Brasil. Não estamos a afirmar que a contribuição do SEBRAE encontra fundamento em norma da categoria dos princípios, o que seria um erro diante da regra de competência das contribuições interventivas, bem como da regra de destinação.

A contribuição ao SEBRAE era destinada para o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa, portanto, CEBRAE, que foi desvinculado da administração pública federal. A antiga contribuição era decorrente de aumento percentual na alíquota da contribuição social sobre folha de pagamentos. A Lei n. 8.029/1990, que apontou a possibilidade de desvinculação do antigo CEBRAE da administração pública federal, teve, ainda, alterado o § 3º, do artigo 8º, pela MP n. 263/1990, aqui sim, criando um adicional de alíquota. Antes da inserção do referido enunciado prescritivo, como se mostrava apenas como variação de alíquota para maior, não restava dúvida de que se tratava de uma contribuição social de seguridade social, mas com a alteração do § 3º, do artigo 8º, da Lei n. 8.029/1990, criou-se uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

Lembremos que a contribuição interventiva ao SEBRAE incide sobre a folha de salários e, por isso, deve ser não cumulativa pela interpretação aqui atribuída ao § 12, do artigo 195, da Constituição Federal, que impõe comando de não-cumulatividade também às contribuições interventivas que tiverem como base de cálculo, folha de salários ou importação de bens e serviços.

O Supremo Tribunal Federal (STF) apontou que a EC n. 33/2001 não retirou validade das contribuições ao SEBRAE, à APEX e à ABDI, nos seguintes termos:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE), À AGÊNCIA BRASILEIRA DE PROMOÇÃO DE EXPORTAÇÕES E INVESTIMENTOS (APEX) E À AGÊNCIA BRASILEIRA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL (ABDI). RECEPÇÃO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1.O acréscimo realizado pela EC 33/2001 no art. 149, § 2º, III, da Constituição Federal não operou uma delimitação exaustiva das bases econômicas passíveis de tributação por toda e qualquer contribuição social e de intervenção no domínio econômico. 2.O emprego, pelo art. 149, § 2º, III, da CF, do modo verbal “poderão ter alíquotas” demonstra tratar-se de elenco exemplificativo em relação à presente hipótese. Legitimidade da exigência de contribuição ao SEBRAE - APEX - ABDI incidente sobre a folha de salários, nos moldes das Leis 8.029/1990, 8.154/1990, 10.668/2003 e 11.080/2004, ante a alteração promovida pela EC 33/2001 no art. 149 da Constituição Federal. 3.Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 325, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “As contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela EC 33/2001 ”.

(STF - RE 603624, Relator(a): ROSA WEBER, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 23/09/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-004, DIVULG. 12-01-2021, PUBLIC. 13-01-2021)

O tema 325 tem como título “Subsistência da contribuição destinada ao SEBRAE, após o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001”, e com o julgamento do Recurso Extraordinário enunciado acima, fixou-se a seguinte tese: *as contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela EC 33/2001.*

Veja, inclusive, que a tese extrapolou o tema. E isso vem ocorrendo diversas vezes nos tribunais superiores, quando da utilização dos institutos do julgamento da demanda em regime de repercussão geral ou em julgamento de recursos repetitivos. E não é essa a melhor utilização da técnica.

Para não restar silente, aponte-se que as contribuições para o Serviço Social Autônomo Agência de Promoção de Exportações do Brasil (APEX) e ao Serviço Social Autônomo Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI), respectivamente, destinadas à promoção de exportações e ao desenvolvimento industrial, encontram fundamento na Lei n. 8.029/1990, que instruiu a contribuição ao SEBRAE. Todas essas contribuições devem ser não-cumulativas, como apontado acima, por incidirem sobre folha de salários.

A destinação do produto da arrecadação da contribuição interventiva destinada a financiar a execução da política de Apoio às Microempresas e às Pequenas Empresas, gerida pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) é genérica. O que não se compatibiliza, pois, com a regra de destinação específica e enunciada pela Constituição Federal de 1988.

3.2.5.3 Contribuição interventiva destinada ao Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (CONDECINE)

A contribuição destinada ao desenvolvimento da indústria cinematográfica nacional (CONDECINE) tem como critérios materiais: a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas; a prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir

conteúdos audiovisuais de acesso condicionado; a veiculação ou distribuição de obra audiovisual publicitária incluída em programação internacional quando existir participação direta de agência de publicidade nacional; e o pagamento, o crédito, o emprego, a remessa ou a entrega, aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo.

Levando em consideração o critério material, existem três modalidades de CONDECINE: a CONDECINE-Título, a CONDECINE-Remessa e a CONDECINE-Teles.

A CONDECINE-Título incide sobre o valor decorrente da exploração comercial (a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição) de obras cinematográficas e videofonográficas, com variação a depender da natureza da exploração comercial, se de publicidade ou não; neste último caso (obras não publicitárias), ainda temos o critério da forma da obra (episódios, capítulos) e o critério quantitativo de duração da obra.

A CONDECINE-Remessa da aquisição ou da importação de obra audiovisual atinge as importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas ou por sua aquisição ou importação, a preço fixo, pagas, creditadas, empregadas, remetidas ou entregues aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior.

A CONDECINE-Teles tem como critério material a *prestação de serviços que se utilizem de meios que possam, efetiva ou potencialmente, distribuir conteúdos audiovisuais*. Aqui, teríamos um critério material cujo fato descrito se fundamenta na potencialidade de distribuição de conteúdo audiovisual.

Não se admite a especulação na descrição da hipótese normativa, mesmo porque, aqui, não estamos a falar sobre substituição tributária. É sobre a incidência de um tributo sobre um fato que poderá não ocorrer. E isso a lei expressamente enuncia quando aponta a possível prestação de serviço, com o uso do termo “possam”. E reforça a existência de uma hipótese, a “potencial” distribuição de conteúdo audiovisual.

A CONDECINE-Teles usa a força da redundância, ao admitir a tributação mesmo não ocorrendo o fato da prestação de serviço de distribuição de conteúdos audiovisuais. Verdadeiro absurdo. Não se pode tributar a partir de meras presunções. O fato tributável deve ser certo: *vender mercadorias* (ICM), *prestar serviços* (ISS), *pagar folha de salários* (Contribuição do empregador); *auferir lucro* (CSLL e IRPJ), *prestar serviço público específico e divisível* (Taxa-Serviços), e assim por diante.

Decorre da condição lógica da incidência ocorrer o fato concreto, para, daí, ocorrer a incidência do fato descrito na hipótese da regra-matriz do tributo. Sem tal correspondência, não poderíamos falar em tributação.

O tributo incide sobre um fato ocorrido, essa é a regra. Se admite, no campo normativo, a incidência de um tributo num fato que irá ocorrer. Tal é o caso da substituição tributária para frente. Mas não qualquer fato que irá ocorrer, um fato cuja probabilidade de ocorrência é quase que antecipado. Tanto o é, que não ocorrendo o fato na substituição tributária, o contribuinte deverá compensar ou será restituído do tributo.

Temos de convir que tributar um fato que não ocorreu e que poderá nem ocorrer, não corresponde a formulação lógica de qualquer norma jurídica. Perde-se finalidade da norma tributária, limitar o poder estatal.

O critério material da CONDECINE-Teles não encontra amparo na legislação tributária de regência, ao tributar uma prestação de serviços que não se sabe da ocorrência no mundo fático. Transborda, assim, da tipologia tributária, ao apresentar um fato que não encontra amparo no mundo fenomênico como tributável.

A mera potencialidade do meio de comunicação (serviço efetivamente prestado, e tributado pelo ICMS-Comunicações) poder ser utilizado para distribuição de conteúdos audiovisuais não constitui nem constituirá fato tributável de exação. Tributa-se, ali, a mera potencialidade, não o ato de prestação de serviço meio para distribuição de conteúdo audiovisual. Viola-se a regra de competência, descrita constitucionalmente, das contribuições.

A CONDECINE tem o produto da arrecadação direcionado para o Fundo Nacional da Cultura (FNC) com destinação ao Fundo Setorial do Audiovisual (FSA). Esse Fundo foi instituído para o fomento de atividades audiovisuais: destinadas ao fomento de projetos de produção independente, distribuição, comercialização e

exibição por empresas brasileiras, executadas pelo Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Cinema Brasileiro (PRODECINE); destinadas ao fomento de projetos de produção, programação, distribuição, comercialização e exibição de obras audiovisuais brasileiras de produção independente, promovidas pelo Programa de Apoio ao Desenvolvimento do Audiovisual Brasileiro (PRODAV); destinadas ao fomento de projetos de infraestrutura técnica para a atividade cinematográfica e audiovisual e de desenvolvimento, ampliação e modernização dos serviços e bens de capital de empresas brasileiras e profissionais autônomos que atendam às necessidades tecnológicas das produções audiovisuais brasileiras, exercidas pelo Programa de Apoio ao Desenvolvimento da Infraestrutura do Cinema e do Audiovisual (PRÓ-INFRA).

Não se pode admitir que a destinação do produto da arrecadação da contribuição da CONDECINE seja objeto “de fundo perdido” no caso do programa do PRODECINE. Essa seria uma forma de desvinculação da contribuição, o que não é admitido pela regra de competência e regra de destinação, previstas constitucionalmente. Acaso esses recursos sejam objeto de aplicação de fundo perdido, será essa parte inconstitucional, fazendo surgir o direito subjetivo do contribuinte de repetição do indébito tributário.

3.2.5.4 Contribuição interventiva destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP)

A contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP) foi criada objetivando *organizar, administrar e executar o ensino de formação profissional, desenvolvimento e promoção social do trabalhador em cooperativa e dos cooperados.*

A contribuição do SESCOOP é destinada a educação de formação profissional, desenvolvimento e promoção social do trabalhador em cooperativa e dos cooperados. Veja que a educação é direito social assegurado constitucionalmente (art. 6º, CF/88) que consta na seção I (capítulo III) da Carta.

A indagação que persiste é: Uma contribuição dita interventiva pode ter o produto da arrecadação com destinação ao ensino de formação profissional de determinada categoria? A resposta é negativa, já que o legislador constituinte apenas admite criação de contribuição destinada a educação, se for da categoria das contribuições sociais gerais.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal (STF), na análise de ação direta de inconstitucionalidade (ADI n. 1.924), apontou que a natureza jurídica da contribuição do SESCOOP é de contribuição de intervenção no domínio econômico:

EMENTA TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM DO COOPERATIVISMO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEU FINANCIAMENTO. INÉPCIA PARCIAL DA INICIAL. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. ESTÍMULO AO COOPERATIVISMO COMO FORMA DE ORGANIZAÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA. ARTS. 149 E 174, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO. POSSIBILIDADE DE INSTITUIÇÃO POR LEI ORDINÁRIA. AUSÊNCIA DE EXAME DA RECEPÇÃO OU NÃO DA EXAÇÃO PELA EMENDA 33/2001.

1. Ação direta que argui a inconstitucionalidade dos arts. 7º, 8º, 9º e 11 da MP 1.715-1/1998 (após reedições, arts. 8º, 9º, 10 e 12 da MP 2.168-40/2001) que autorizaram a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo – SESCOOP – e, para financiá-lo, instituíram uma contribuição substitutiva das anteriormente pagas pelas sociedades cooperativas às entidades do chamado “Sistema S”.

2. Ação não conhecida quanto aos dispositivos que autorizaram a criação do SESCOOP, previram a sua estrutura e determinaram sua regulamentação pelo Poder Executivo, limitada a argumentação da autora a impugnar a contribuição instituída para o seu financiamento. Inteligência dos arts. 3º, I, e 4º, da Lei 9.868/1999.

3. Embora economicamente a contribuição para o SESCOOP substitua aquelas anteriormente pagas pelas cooperativas a outras entidades (SENAI, SESI, SESC, SENAT, SEST e SENAR), sem aumento da carga tributária, juridicamente existe contribuição nova.

4. A contribuição para o SESCOOP tem natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico (art. 149 da Constituição) destinada a incentivar o cooperativismo como forma de organização da atividade econômica, com amparo no § 2º do artigo 174 da Carta Política.

5. As contribuições de intervenção no domínio econômico sujeitam-se às normas gerais de direito tributário a serem instituídas por lei complementar, mas podem ser criadas por lei ordinária. Precedente: RE 138.284, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 28.8.1992; RE 635.682, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 24.5.2013; AI 739.715 AgR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 19.6.2009.

6. Não há vedação constitucional para a destinação de recursos públicos – como o produto da arrecadação de uma contribuição – a entes privados, embora sempre com finalidade pública e dever de prestação de contas. O próprio parágrafo único do artigo 170 da Carta Política, ao estabelecer o dever de prestação de contas, cogita da utilização e arrecadação de dinheiros públicos por pessoa privada.

[...]

(STF - ADI 1924, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 16/09/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-242, DIVULG. 02-10-2020, PUBLIC. 05-10-2020)

Na ementa do voto, se aponta que a contribuição do SESCOOP é *destinada ao incentivo do cooperativismo, como forma de organização da atividade econômica*, e, ainda, que na desditosa contribuição, a atividade de ensino *constitui meio de intervenção da União no domínio econômico, para apoio ao cooperativismo*. Contudo, não é esse o disposto na regra infraconstitucional de destinação prevista no artigo 8º da Medida Provisória (MP) n. 2.168-40/2001 (última reedição da MP 1.715/1998).

Aquele enunciado prescritivo aponta a destinação nos seguintes termos: *organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino de formação profissional, desenvolvimento e promoção social do trabalhador em cooperativa e dos cooperados*. Daí até o exegeta apontar que a contribuição seria *destinada ao incentivo do cooperativismo, como forma de organização da atividade econômica*, e que o ensino previsto na lei *constitui meio de intervenção da União no domínio econômico, para apoio ao cooperativismo*, temos um abismo insuperável.

Utilizar o § 2º do artigo 174 da CF/88 para servir de fundamento de instituição de uma contribuição interventiva destinada para área social da educação é desconsiderar o próprio enunciado: *a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo*. Não está aqui a se falar de ensino. E nem quando a Constituição trata de ensino, o transfere para as atividades econômicas. Ensino é um direito social constante, topologicamente, na ordem social, e isso não se pode negar.

Como apontamos, seguindo a legislação infraconstitucional, a contribuição destinada ao SESCOOP tem por objetivo organizar, administrar e executar, em todo o território nacional, o ensino de formação profissional, desenvolvimento e promoção social do trabalhador em cooperativa e dos cooperados. Frise-se, o ensino de formação profissional do trabalhador em cooperativa e dos cooperados. Assim, é forçoso retirar o ensino apontado dos direitos sociais e contido na área social, isso seria negar a existência do art. 6, e da seção I, capítulo III (e artigos ali contidos), da Constituição Federal 1988.

A simples qualificação do ensino como profissional, de trabalhador de cooperativa ou de cooperado, não retira a natureza jurídica social do ensino. E, seguindo o artigo 149 da Carta, a fonte de custeio está na contribuição social geral, e não em contribuição interventiva.

Apesar de esperarmos que todas essas considerações sejam cotejadas em nova análise da contribuição em tela, salienta-se que o Supremo Tribunal Federal (STF) aponta que a contribuição do SESCOOP é uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

3.2.5.5 Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE-Combustíveis)

A contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-Combustíveis), foi alçada a enunciado constitucional pela Emenda Constitucional n. 33/2001.

É importante rememorar que os enunciados constitucionais, emanados do legislador constituinte derivado, devem seguir os comandos constitucionais apontados pelo legislador constituinte originário. E tais enunciados normativos, inseridos pelo legislador constituinte derivado, não podem *destoar do núcleo constitucional duro*²¹, que são os enunciados normativos cujos conteúdos são relativos à forma federativa de Estado, ao voto direto, secreto, universal e periódico, à separação dos Poderes e aos direitos e garantias individuais (§ 4º, 60, CF/88).

Basta saber se o § 4º, inserido pela EC n. 33/2001, no artigo 177, é aprovado no teste de constitucionalidade, frente ao inciso IV do artigo 60, todos da Carta Federal.

Reconhecidamente, as normas tributárias de estrutura, aqui incluída a de competência para criação e a de destinação das contribuições (149, CF/88), são normas que limitam o poder estatal e, nesses termos, são normas de direito fundamental do contribuinte. Nesse pensamento, não se pode destoar das normas

²¹ O Supremo Tribunal Federal reconhece a possibilidade de controle de constitucionalidade de enunciado normativo criado pelo legislador constituinte derivado quando houver violação a enunciados cujo conteúdo seja abarcado pelo § 4º, do artigo 60 da CF/88. (STF – ADI 829 / DF – Rel Min. Moreira Alves – Tribunal Pleno – D.J. 16.09.1994, pp. 24278).

engendradas pelo legislador constituinte originário, no campo da tributação. Além de não poderem ser alteradas, tais normas devem sempre ser respeitadas pelo legislador constituinte derivado.

Pois bem, o legislador constituinte derivado inseriu o § 4º no artigo 177, e, no inciso II de tal parágrafo, destinou o produto da arrecadação da CIDE-Combustíveis para *o pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás, e ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes*. Ao apontar a destinação do produto da arrecadação para transporte de combustíveis, programas de infraestrutura de transportes e projetos ambientais, destoa do artigo 149, também da Constituição, que aponta ser o produto da arrecadação da contribuição instrumento de atuação nas respectivas áreas que fundamentaram a exação.

E as áreas de transporte de combustíveis, programas de infraestrutura de transportes e projetos ambientais são áreas correlatas com a importação e comercialização de combustíveis? A resposta é negativa. Transporte e programas de infraestrutura de transportes, e projetos ambientais são de áreas outras que não a de intervenção no domínio econômico a fundamentar a instituição da CIDE.

Meio ambiente consta do capítulo VI, inserido no título VIII (Da ordem sócia) da Carta Federal. Por esse motivo, qualquer projeto ambiental deve ser custeado pelos impostos, ou por contribuições sociais gerais. Mas não por contribuição de intervenção no domínio econômico. A despesa de infraestrutura de transportes (compete à União – art. 21, CF –, explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão – XII, art. 21, CF –, sejam eles serviços de transporte ferroviário e aquaviário entre portos brasileiros e fronteiras nacionais, ou que transponham os limites de Estado ou Território – d, XII, art. 21, CF –, ou de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros – e, XII, art. 21, CF –) deve ser custeada pelo caixa geral, assim, por receitas não tributárias ou tributárias, no último caso advindas dos impostos.

Não pode a União terceirizar o custeio do serviço constitucionalmente de exploração direta ou mediante autorização, concessão ou permissão, para determinada área da economia, comercialização e importação de combustíveis. Tal

atitude fere, inclusive, o princípio da isonomia. Deveriam, pois, ser chamados outros setores como o agroindustrial, da indústria de transformação, comercialização de produtos alimentícios e tantos outros. Por óbvio, mesmo se abarcasse outros segmentos da atividade econômica, não poderia ser criada uma contribuição interventiva, por todas as considerações aqui formuladas.

Mas, mesmo com as destinações discutíveis no plano constitucional, o plano infraconstitucional ainda destoa desses enunciados normativos, apontando destinação para área diversa do novel § 4º no artigo 177, da Carta Federal. E promove essas chapadas inconstitucionalidades de diversas formas, em confronto com o âmbito derivativo constitucional.

É o caso das leis orçamentárias federais que destinam o produto da arrecadação das contribuições para áreas estranhas previstas constitucionalmente, contrariando a lei de instituição das exações.

O Supremo Tribunal Federal (STF) reconhece que a lei orçamentária não pode destoar dos enunciados constitucionais de destinação, sob pena de inconstitucionalidade. Tal é o caso da lei orçamentária federal de 2003 que abriu crédito suplementar em rubrica estranha à destinação prevista no § 4º no artigo 177, da Carta Federal. Ao julgar a ação direta de inconstitucionalidade (ADI n. 2.925) o STF consignou:

PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - CIDE - DESTINAÇÃO - ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo.

(ADI 2925, Relator(a): ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, DJ 04-03-2005, PP-00010 EMENT. VOL-02182-01, PP-00112 LEXSTF v. 27, n. 316, 2005, p. 52-96)

A possibilidade de análise de enunciados normativos da Lei Orçamentária Anual (LOA) decorreu do reconhecimento de que aquele instrumento normativo (lei) contém algumas normas de caráter geral e abstrato, não se restringindo aos *atos normativos de efeito concreto* (normas típicas de caráter orçamentário).

Nestes termos, os enunciados normativos de caráter abstrato e geral, previstos em qualquer veículo introdutor de normas da categoria das leis, no caso federal, podem ser objeto de análise de constitucionalidade pelo STF, frente aos enunciados constitucionais.

Diante dessas linhas, o STF reconheceu que a lei orçamentária não pode promover desvio de destinação das contribuições de intervenção no domínio econômico, cuja destinação fora apontada pelo inciso II, do § 4º, do artigo 177 da CF. Mesmo que discutíveis tais destinações, como já frisamos, o desvio de destinação violaria, ainda, as regras de competência e de destinação do artigo 149, também da Constituição Federal de 1988.

A destinação do produto da arrecadação de qualquer contribuição não pode ser violada por lei, no caso do julgamento do STF, que tinha enunciado normativo de natureza abstrata; mas também não é devida a violação da destinação constitucional por qualquer outro veículo normativo, seja da categoria de lei com enunciados normativos abstratos ou concretos, seja até por atos administrativos.

Pela legislação infraconstitucional, a CIDE-Combustíveis tem como critério material da regra-matriz de incidência, *importar ou comercializar gasolinas e suas correntes, diesel e suas correntes, querosene de aviação e outros querosenes, óleos combustíveis (fuel-oil), gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta, e álcool etílico combustível.*

Segundo o enunciado normativo inserido pela EC n. 33/2001 no artigo 177 da CF, a mesma legislação infraconstitucional reproduz a destinação do produto da arrecadação na CIDE-Combustíveis para *o pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás, e ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.*

Apontamos críticas à destinação da CIDE-Combustíveis para as áreas de transporte de combustíveis, programas de infraestrutura de transportes e projetos

ambientais. Nesse passo, a CIDE-Combustíveis violaria as regras de competência e destinação do produto da arrecadação, previstas no artigo 149 da CF, cujo enunciado normativo serve de fundamento para qualquer controle de constitucionalidade de norma infraconstitucional que violar a destinação da contribuição.

3.2.5.6 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Royalties (CIDE-Royalties), tecnologia (CIDE-Tecnologia) e assistência técnica (CIDE-Assistência técnica)

A contribuição de intervenção no domínio econômico incide sobre os valores decorrentes de contrato oneroso de licença de uso ou aquisição de conhecimentos tecnológicos, de exploração de patentes, de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior e, ainda, contratos cujo objeto seja o fornecimento de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, ou sobre o pagamento, creditamento, entrega, emprego e remessa de *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Dentre essas várias materialidades da contribuição de intervenção no domínio econômico, deu-se maior prevalência aos atos de negócio praticados com *royalties*, tanto o é que o acrograma dessa contribuição é CIDE-*Royalties*, e dali poderemos denominar outras materialidades, como a de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica a ser denominada de CIDE- serviço técnico; CIDE-assistência administrativa, para os serviços de prestação de assistência técnica ou mesmo CIDE-licença de uso, de quando o contrato versasse sobre licença de uso.

Em verdade, os acrogramas que melhor se adaptariam seriam CIDE-Tecnologia, CIDE-Assistência técnica e CIDE-Royalties.

A CIDE-Tecnologia atingiria a materialidade de *contratar onerosamente licença de uso tecnológico, ou conhecimento tecnológico, ou transferência de tecnologia, ou fornecimento de tecnologia, cujos destinatários dos valores residam ou sejam domiciliados no exterior.*

Na CIDE-Assistência técnica, o critério material é *contratar onerosamente prestação de serviço de assistência técnica e semelhantes, em que os destinatários dos valores residam ou sejam domiciliados no exterior.*

A CIDE-Royalties apresenta como critério material pagar, *creditar, entregar, empregar ou remeter royalties, a qualquer título, incluindo a exploração de patentes ou uso de marcas, para beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.*

Todos os valores arrecadados com essas contribuições de intervenção no domínio econômico são destinados ao *desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo*, assim, destinados ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT).

O Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT) foi criado pelo Decreto-Lei n. 719/1969. E o Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), em seu artigo 36, estabeleceu que os fundos ainda existentes na data de promulgação da Constituição Federal deveriam ser ratificados pelo Congresso Nacional no prazo de dois anos, sob pena de extinção. Mas o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT) não fora ratificado no aludido prazo de dois anos, assim foi extinto por ter transcorrido o prazo *in albis*.

A única conclusão é apontar que o FNDCT foi extinto pela sua não ratificação pelo Congresso Nacional, no prazo estabelecido pelo artigo 36 do ADCT. Pois bem, a Lei n. 8.172/91 (publicada mais de três meses após o prazo para ratificação), em seu artigo 1º, enuncia que *fica restabelecido o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT), criado pelo Decreto-Lei nº 719, de 31 de julho de 1969*. Temos aqui o efeito Lázaro, agora ao ressuscitar um fundo.

Não se admite no nosso ordenamento jurídico a repristinação das leis e por que se admitiria a repristinação de um fundo? A resposta é simples: não se admite. Poderia significar a nova instituição do fundo, mas, contrariaríamos também o artigo 36 do ADCT. E ainda, a criação de novo fundo deveria ocorrer por lei complementar, o que não foi o caso.

E dessa constatação decorre outra de interesse profundo no direito tributário: é constitucional contribuição de intervenção no domínio econômico sem destinação? A resposta também é negativa. Nesse passo, a CIDE-Tecnologia, a CIDE-Assistência

técnica e a CIDE-*Royalties* são inconstitucionais, já que o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT), que receberia as receitas das contribuições apontadas, fora extinto. A inconstitucionalidade apontada monta da data de extinção do fundo pela ausência de ratificação do Congresso Nacional no prazo de dois anos da promulgação da Constituição Federal, prazo estabelecido no já citado artigo 36 do ADCT.

A lei que criou essas contribuições de intervenção no domínio econômico impõe seu objetivo de *estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa*, assim, os recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT) são vertidos para o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. É importante frisar que a qualificação do *ensino para apoio a inovação* não retira a natureza de direito social que é a educação, garantida como direito social no art. 6º, da CF.

É na legislação infraconstitucional que constam tais apontamentos. Lá também se dispõe sobre a destinação do produto da arrecadação para o Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde e ao Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico.

A saúde está contemplada pela Seguridade Social, assim, em termos de contribuições, apenas as contribuições sociais de seguridade social (custeio direto) podem ser destinadas para tal área. A outra forma de financiamento da saúde ocorre por dotações orçamentárias (custeio indireto) dos entes políticos, cuja natureza é financeira e não tributária. Então as regras constitucionais de competência e de destinação não autorizam destinação de contribuição interventiva para saúde.

O setor aeronáutico também não poderia ter recursos destinados por contribuição interventiva, já que, no Brasil, as ditas ações de pesquisa são desenvolvidas por instituições públicas, como é o caso do Instituto Tecnológico de Aeronáutica (ITA), que está na estrutura do Comando da Aeronáutica (COMAER), ligado, por sua vez, ao Ministério responsável pela defesa. Deve, pois, ser financiado pelos recursos do caixa geral, através de receitas tributárias (impostos) e receitas não tributárias. As contribuições interventivas não podem custear tal setor.

A destinação do produto da arrecadação dessas contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE-Tecnologia, CIDE-Assistência técnica e CIDE-*Royalties*) foi apontada para educação (seção I, do capítulo III), ciência e tecnologia, ambas previstas no capítulo IV (Da ciência, tecnologia e inovação), capítulos inseridos no título VIII (Da ordem social), da Carta Federal. Portanto, a destinação dessas contribuições interventivas para atividades da ordem social (educação e tecnologia) é inconstitucional. A destinação possível das contribuições interventivas, seguindo as regras constitucionais da competência e destinação, deve ser para as atividades da ordem econômica. É dizer, se a destinação for para atividade da ordem social, deve ser instituída uma contribuição social, não uma contribuição interventiva.

3.3 Contribuições corporativas

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, também denominadas de contribuições corporativas, têm como finalidade promover a organização de determinada categoria, seja por intermédio de fiscalização ou regulação das atividades, seja pela defesa dos interesses próprios da categoria específica.

Os sujeitos passivos dessas contribuições corporativas são os inscritos ou filiados à categoria, não podendo ocorrer pagamento por terceiros não inscritos ou filiados.

No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza (2019, p. 509) escreve:

Evidentemente, as “contribuições de interesse das categoriais profissionais” só poderão ser exigidas de quem efetivamente vier a beneficiar-se atuando num dado setor profissional. Noutras palavras, o legislador federal só poderá eleger o sujeito passivo de tais “contribuições” dentre os que estiverem diretamente envolvidos com a atividade profissional que se pretende disciplinar, representar ou defender. Nunca terceiros estranho a tais atividades.

A filiação aos órgãos de classe pode ser condicionada ou não. Como exemplo de filiação não condicionada, temos a filiação aos conselhos regionais de medicina (CRM) constantes em todos os Estados da Federação e no Distrito Federal. Para se

filiar ao CRM não se requer condicionante, como realização de prova de habilidades. Basta apresentar o título de graduação em medicina.

E apresentação de título que atesta curso em determinada área não é condicionamento, e sim pressuposto para compor qualquer classe de profissão regulamentada. No caso das profissões cujo requisito é ser possuidor de graduação, o título necessário para filiação será o comprovante de conclusão do ensino superior. Temos, ainda, algumas classes que não exigem graduação, mas, sim, cursos técnicos ou de auxiliares.

Quando há condicionamento para filiação, como ocorre da inscrição da Ordem dos Advogados do Brasil, é necessário cumprir a condição imposta. Para se inscrever na OAB, é necessário apresentar certificado de aprovação no Exame de Ordem. Assim, para se filiar a uma das seções estaduais, além da apresentação de comprovante de conclusão do ensino superior, o filiado deverá apresentar certificação de aprovação no Exame de Ordem.

Temos como exemplo de contribuições corporativas profissionais as vertidas aos órgãos de classe: Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), Conselho Federal de Medicina (CFM), Conselho Federal de Enfermagem (COFEN), Conselho Federal de Fisioterapia e Terapia Ocupacional (COFFITO), Conselho Federal de Engenharia e Agronomia (CONFEA), em suas representações estaduais, exemplificando no Estado de São Paulo, OAB-SP, CREMESP, COREN-SP, CREFITO-SP e CREA-SP. E de tantos outros conselhos com representação estadual e distrital.

As atividades exercidas pelos conselhos, sejam estes reconhecidos enquanto autarquias corporativas (pessoa jurídica de direito público), sejam pessoas jurídicas de direito privado, correlacionam-se apenas com exercício de atividades típicas do Estado, portanto, regulamentação e fiscalização.

No Supremo Tribunal Federal (STF), o Ministro Edson Fachin, no julgamento da ação direta de inconstitucionalidade (ADI) número 5.367 e ação de descumprimento de preceito fundamental (ADPF) número 367, consignou em voto as várias naturezas jurídicas de também vários conselhos profissionais, afirmando não existir natureza jurídica de bolso a ser aplicada à totalidade desses conselhos, pelo que registrou:

O Conselho Federal de Técnicos de Administração é autarquia dotada de personalidade de direito público (art. 6º da Lei 4.769/65). Também são autarquias por expressa disposição legal: o Conselho de Arquitetura e Urbanismo do Brasil (art. 24 da Lei 12.378/2010); o Conselho de Odontologia (art. 2º da Lei 4.324/64); o Conselho de Engenharia (art. 80 da Lei 5.194/66), o Conselho de Medicina (art. 1º da Lei 3.268/57); o Conselho de Medicina Veterinária (art. 5º da Lei 5.517/68); o Conselho de Psicologia (art. 1º da Lei 5.766/71); o Conselho de Nutricionistas (art. 1º da Lei 6.583/78); o Conselho de Economistas Domésticos (art. 5º da Lei 8.042/90); e o Conselho de Técnicos em Radiologia (art. 12 da Lei 7.394/85).

São autarquias sujeitas à supervisão ministerial: o Conselho Federal de Biologia (art. 6º, § 1º, da Lei 6.684/79); o Conselho Federal de Biomedicina (Lei 7.017/82); o Conselho de Corretores de Imóveis (art. 5º da Lei 6.530/78); o Conselho de Enfermagem (art. 1º da Lei 5.905/73); o Conselho de Fisioterapia e Terapia Ocupacional (art. 1º, § 1º, da Lei 6.316/75); e o Conselho de Fonoaudiologia (art. 6º, § 1º, da Lei 6.965/81).

Têm personalidade de direito público, embora não se faça alusão à sua natureza autárquica: o Conselho de Biblioteconomia (art. 9º da Lei 4.084/62); o Conselho de Farmácia (art. 1º da Lei 3.820/60); a Ordem dos Músicos (art. 1º da Lei 3.857/60); e o Conselho de Química (art. 2º da Lei 2.800/56).

A lei não se pronuncia sobre a natureza jurídica do Conselho de Contabilidade (Decreto-Lei 9.295/46); do Conselho de Economia (Lei 1.411/51); do Conselho de Educação Física (Lei 9.696/98); do Conselho dos Museólogos (Lei 7.287/84); do Conselho de Representantes Comerciais (Lei 4.886/65); do Conselho de Estatística (Lei 4.739/65); do Conselho de Serviço Social (Lei 8.662/93); e do Conselho de Relações Públicas (Lei 5.377/67, regulamentada pelo Decreto 63.283/68).

Já a Ordem de Advogados do Brasil constitui-se em serviço público (art. 44 da Lei 8.906/94), ostentando, como já reconheceu esta Corte, personalidade jurídica.

Na esfera dos conselhos profissionais, para saber a natureza jurídica deve-se analisar cada conselho de forma isolada.

Para não restar silente, cabe apontar que a fixação dos valores a serem pagos pelos inscritos ou filiados deve ser feita por lei, sob pena de violação do princípio constitucional da estrita legalidade, previsto no inciso I do artigo 150, da Constituição Federal de 1988. O instrumento capaz de criar ou alterar os aspectos da regra-matriz de incidência tributária é a lei.

Como exceções ao princípio da estrita legalidade, temos a possibilidade de alteração de alíquotas de alguns tributos especificados constitucionalmente, e cuja finalidade seja regular a economia (ser extrafiscal), como é o caso do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOCCSTVM), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), cujas alíquotas podem ser alteradas mediante decreto, devidamente fundamentado, pelo Chefe do Poder Executivo Federal.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal (STF) vem flexibilizando o princípio da estrita legalidade, para determinar que, em alguns casos, pode ser delegada ao conselho profissional a fixação de valor da contribuição, desde que seguidos os parâmetros fixados em lei. O que se faz ao arrepio total da legislação constitucional, principalmente do princípio da legalidade para tributar, que foi uma conquista mundial em relação aos arbítrios dos monarcas. Resta saber se no Brasil, voltamos ao tempo tributário medieval repellido pela Europa.

Mas esse mesmo Supremo Tribunal Federal (STF) considerou inconstitucional (frente ao princípio da estrita legalidade), lei que atribua, sem fixar parâmetros, delegação aos conselhos da competência de fixação de valores cobrados aos seus integrantes. Cite-se:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Princípio da legalidade. Contribuições. Jurisprudência da Corte. Legalidade suficiente. Lei nº 11.000/04. Delegação aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas do poder de fixar e majorar, sem parâmetro legal, o valor das anuidades. Inconstitucionalidade.

1. Na jurisprudência da Corte, a ideia de legalidade, no tocante às contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas, é de fim ou de resultado, notadamente em razão de a Constituição não ter traçado as linhas de seus pressupostos de fato ou o fato gerador. Como nessas contribuições existe um quê de atividade estatal prestada em benefício direto ao contribuinte ou a grupo, seria imprescindível uma faixa de indeterminação e de complementação administrativa de seus elementos configuradores, dificilmente apreendidos pela legalidade fechada. Precedentes.

2. Respeita o princípio da legalidade a lei que disciplina os elementos essenciais determinantes para o reconhecimento da contribuição de interesse de categoria econômica como tal e deixa um espaço de complementação para o regulamento. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade

3. A Lei nº 11.000/04 que autoriza os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a fixar as anuidades devidas por pessoas físicas ou jurídicas não estabeleceu expectativas, criando uma situação de instabilidade

institucional ao deixar ao puro arbítrio do administrador o estabelecimento do valor da exação – afinal, não há previsão legal de qualquer limite máximo para a fixação do valor da anuidade.

4. O grau de indeterminação com que os dispositivos da Lei nº 11.000/2000 operaram provocou a degradação da reserva legal (art. 150, I, da CF/88). Isso porque a remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais. Para o respeito do princípio da legalidade, seria essencial que a lei (em sentido estrito) prescrevesse o limite máximo do valor da exação, ou os critérios para encontrá-lo, o que não ocorreu.

5. Não cabe aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas realizar atualização monetária em patamares superiores aos permitidos em lei, sob pena de ofensa ao art. 150, I, da CF/88.

[...]

(STF - RE 704292, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO, DJe-170, DIVULG. 02-08-2017, PUBLIC 03-08-2017)

Tal julgamento promove análise da autorização legal conferida aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para *fixar, cobrar e executar as contribuições anuais, devidas por pessoas físicas ou jurídicas, bem como as multas e os preços de serviços, relacionados com suas atribuições legais, que constituirão receitas próprias de cada Conselho*. Tal dispositivo é inconstitucional frente ao princípio da estrita legalidade tributária (I, 150, CF/88), como também o é qualquer outra que delegue a competência constitucional de fixação de valor da contribuição de categorias profissionais.

Entendemos que mesmo a fixação legal de parâmetros (piso e teto) dos valores das contribuições, com outorga de competência para que as categorias profissionais fixem o quantum devido naqueles moldes, contraria o princípio da estrita legalidade tributária (I, art. 150, CF/88).

A destinação do produto da arrecadação das contribuições corporativas deve ser na medida para *satisfazer a fiscalização e regulação da atividade*²², bem assim o valor cobrado do filiado ou inscrito. Afinal, não estamos diante de um clube de benefícios, já que a filiação ou inscrição, na maioria das categorias, é requisito para o exercício da profissão. Qualquer outra destinação ou valor a maior que cobrir os custos da fiscalização ou regulamentação da profissão destoa das regras constitucionais de destinação e competência.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário / Roque Antonio Carrazza. – 32 ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 510. Afirma: “O quantum da contribuição de interesse da categoria profissional” deverá, na hipótese, corresponder ao custo, ainda que aproximado, dos atos fiscalizatórios”.

3.4 Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP)

A contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP ou CIP) teve sua norma de competência e destinação inserida pela EC n. 39/2002, que criou o artigo 149-A, da Constituição Federal de 1988. Portanto, não existia constitucionalmente a competência para criação de um tributo nesses moldes.

Antes da inserção do 149-A na CF/88, alguns municípios tentaram instituir um tributo para cobrir as despesas com o serviço de iluminação pública, e resolveram instituir taxas de iluminação pública (TIP). Tarefa que não encontrava amparo constitucional, pois, como vimos, existem duas espécies de taxas: as taxas do exercício do poder de polícia, a custear tais serviços, a exemplo da fiscalização de determinadas atividades; de outro lado, a taxa de serviços públicos, os quais devem ser específicos e divisíveis, efetivamente prestados ou postos à disposição (quando de utilização compulsória). Específicos, pois se pode apontar quem os utilizou; e divisíveis, pela determinação da pessoa que deles fez uso em caráter individualmente mensurável. A taxa é um tributo vinculado, cujo fato gerador é uma atividade estatal, nos moldes descritos no inciso II, do artigo 145, da CF/88.

Antes disso, o serviço de iluminação pública não era específico (quem utilizou) nem divisível (o quanto foi utilizado). Ao analisar as taxas de iluminação pública (TIP's), o Supremo Tribunal Federal (STF) as declarou inconstitucionais, e fixou a Súmula Vinculante 41: *Tributo de exação inviável, posto ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais.*

O legislador constituinte derivado engendrou a criação da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP ou CIP), como solução à problemática. Mas, no campo tributário, esse legislador constituinte derivado ultrapassa a criatividade, e, infelizmente, viola as normas constitucionais tributárias de direitos fundamentais do contribuinte, normas essas arduamente insculpidas pelo constituinte originário.

Fato é que o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou constitucional a COSIP nos seguintes termos, ao analisar o tema 44: *constitucionalidade da instituição de*

contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública; e, curiosamente, fixou a seguinte tese: o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

No campo da destinação do produto da arrecadação, o artigo 149-A estabelece a competência para os Municípios e Distrito Federal, através de lei, instituírem contribuição *para o custeio do serviço de iluminação pública*. O texto revela a destinação possível constitucionalmente, qual seja custear o serviço de iluminação pública, pela execução e manutenção de tal serviço. Contudo, os municípios estavam destinando o produto da arrecadação da COSIP para a expansão da rede de iluminação pública.

Aqui se indaga: quando o legislador constituinte criou a regra de destinação da COSIP, abarcou com a locução *custeio do serviço de iluminação pública* quais significações? As despesas com a execução e a necessária manutenção. Então, semanticamente, a *execução* e *manutenção* sempre estiveram no molde da significação da locução *custeio do serviço*. E a expansão da rede também está nessa circunscrição de significação?

Veja que quando o legislador constituinte aponta *custeio do serviço de iluminação*, está deixando claro que a instituição da exação é para execução e manutenção de um serviço já existente. E, assim, não seria constitucional destinar o produto da arrecadação para a expansão da rede de iluminação pública. Expansão que deveria ser custeada pelo caixa geral dos municípios, cuja principal receita advém dos impostos.

Contrariando tais apontamentos, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que o serviço de expansão da rede de iluminação pública pode ser custeado pela contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública sob os argumentos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 696. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. DESTINAÇÃO DOS RECURSOS ARRECADADOS. MELHORAMENTO E EXPANSÃO DA REDE. POSSIBILIDADE.

1. O artigo 149-A, da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional 39/2002, dispõe que "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".
2. O constituinte não pretendeu limitar o custeio do serviço de iluminação pública apenas às despesas de sua execução e manutenção. Pelo contrário,

deixou margem a que o legislador municipal pudesse instituir a referida contribuição de acordo com a necessidade e interesse local, conforme disposto no art. 30, I e III, da Constituição Federal.

3. A iluminação pública é indispensável à segurança e bem estar da população local. Portanto, limitar a destinação dos recursos arrecadados com a contribuição ora em análise às despesas com a execução e manutenção significaria restringir as fontes de recursos que o Ente Municipal dispõe para prestar adequadamente o serviço público.

4. Diante da complexidade e da dinâmica características do serviço de iluminação pública, é legítimo que a contribuição destinada ao seu custeio inclua também as despesas relativas à expansão da rede, a fim de atender as novas demandas oriundas do crescimento urbano, bem como o seu melhoramento, para ajustar-se às necessidades da população local.

5. Recurso Extraordinário a que se dá provimento. Fixada a seguinte tese de repercussão geral: "É constitucional a aplicação dos recursos arrecadados por meio de contribuição para o custeio da iluminação pública na expansão e aprimoramento da rede".

(RE 666404, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-221, DIVULG. 03-09-2020, PUBLIC. 04-09-2020)

Os dois principais fundamentos do STF para ampliar o significado da locução *custeio do serviço de iluminação pública* para alcançar a *expansão do serviço* não são tributários, e, muito menos, conexos.

O primeiro fundamento consiste no fato de o custeio do serviço de iluminação pública ser o único recurso para que a expansão da rede seja realizada, o que não teria correspondência com a realidade fática ou normativa, pois todo o serviço de iluminação pública, antes da criação da COSIP, sempre foi custeado pelas receitas do caixa geral dos municípios, corriqueiramente abastecido pela arrecadação dos impostos (esses sim, tributos para custear os serviços gerais do ente). E mais, não são fundamentos para criação da COSIP a *necessidade* e o *interesse local*, conforme disposto no art. 30, I e III, mas, verdadeiramente, o custeio do serviço de iluminação pública.

O segundo fundamento é o da complexidade do serviço de iluminação pública, abarcando as necessidades da população local decorrentes do crescimento urbano, advindo daí a necessidade da COSIP como elemento indissociável dessa conquista. O argumento também não encontra amparo na realidade fática ou normativa. Se assim o fosse, deveria ser criada uma contribuição para custear as estradas e outras obrigações estatais, e o produto da arrecadação dos impostos serviria apenas para pagamento dos gastos com remuneração e vencimentos dos servidores públicos.

Veja que o fundamento para atribuição da competência para a instituição de um tributo é, antes de tudo, uma limitação ao poder estatal, e, como tal, deve ser interpretado de forma não extensiva, sob pena de violar os direitos fundamentais do contribuinte. Tudo o mais é fundamento retórico e axiológico e, além disso, descolado do próprio conceito de tributo.

A base de cálculo da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP ou CIP) não pode ser automaticamente apontada pelo comando do artigo 149-A da CF/88.

Nesse contexto, não podemos afirmar que a base de cálculo será o rateio do custo do serviço, pois não se trata de uma taxa, mas, de uma contribuição. E como a contribuição é um tributo não vinculado, tanto o critério material não pode ser uma atividade estatal referida ao contribuinte, quanto a base de cálculo não poderá ser o custo da atividade estatal. Nesse caso não poderá ser o custo das despesas com iluminação pública.

Roque Antonio Carrazza (2019, p. 542) pontua a impossibilidade do custo global ser utilizado para fixação da base de cálculo da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP):

O que não nos parece possível é que a base de cálculo da exação seja o custo global do serviço de iluminação pública, que, como vimos quando tratamos das taxas (subitem 3.1.2.2, I, supra), vem prestado *uti universi*, não sendo, pois, específico e divisível (caso do serviço de fornecimento domiciliar de energia elétrica), já que nele não se pode distinguir a quantidade de benefício que cada pessoa obtém no território do Município ou do Distrito Federal. Noutras palavras, é incogitável o rateio, entre os contribuintes, do *custo global* do serviço em apreço.

E mais:

A contribuição também não pode levar em conta o consumo domiciliar, comercial, industrial ou rural de energia elétrica, porque este não se relaciona com o serviço de iluminação pública, não podendo, destarte, servir de paradigma para a quantificação do tributo. Ademais, este consumo individual não revela, de per si, capacidade contributiva.

Quando o parágrafo único do artigo 149-A da CF/88 estabelece a possibilidade de a COSIP ser cobrada na *fatura de consumo de energia elétrica*, não está apontando qualquer base de cálculo, ou critério material. Consumo de energia elétrica não possui relação tributária alguma com a iluminação pública, então o consumo de energia

elétrica não pode ser critério material ou base de cálculo. Mas, isso é o que vem ocorrendo erroneamente no plano infraconstitucional.

A contribuição que atinge o serviço de iluminação pública, como serviço geral, não pode ser determinada de outra forma, que não seja pela população do município, independentemente do consumo de energia elétrica ser residencial ou comercial.

O critério material da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública pode estar ligado, até para delimitação da circunscrição populacional, ao gozo direto ou indireto do serviço de iluminação pública, com a propriedade de imóvel. Não dispomos sobre a inclusão da propriedade de veículo automotor, pela impossibilidade de determinação e reversibilidade com a iluminação pública de determinado município, bem como porque a exação que incide sobre propriedade de veículo automotor (IPVA) é de competência estadual.

Todo o produto da arrecadação da contribuição de iluminação pública deve ser utilizado para existência própria do serviço. Direcionar o valor arrecadado para mecanismos correlatos e indiretamente vinculados ao custeio do serviço de iluminação pública é violar a regra constitucional de destinação da contribuição de iluminação pública e, pois, crava de inconstitucionalidade a parcela não destinada especificamente.

4. DA REGRA DE ESTRUTURA DAS CONTRIBUIÇÕES

A teoria geral e a filosofia do direito firmaram considerações de esteio a serem utilizadas na construção do conhecimento jurídico. O estudo que pretenda ser considerado um contributo para a ciência do direito deve partir das amplas e essenciais linhas significativas da teoria geral e da filosofia do direito.

Determinado estudo pode ser mais amplo, não se restringindo às bases da teoria geral e da filosofia do direito, aplicando considerações filosóficas gerais ao direito. Essa tarefa requer maior esforço cognoscitivo e, por vezes, designa-se à construção de conhecimentos gerais de determinada área.

Firme-se que compreender um elemento com amparo em diminuta parcela da teoria geral e filosofia do direito já é esforço cognoscitivo considerável. É o que nos propomos. No presente escrito, procuramos amparo na teoria geral e filosofia do direito, e nesses trilhos continuaremos a percorrer.

Nesse ponto, essas linhas fundantes servirão para analisar duas espécies de regras do sistema jurídico: as regras de estrutura (ou de competência) e as regras de conduta (ou de comportamento).

Reconhecendo a complexidade do ordenamento jurídico, Hebert Hart (2001, p. 91) denunciou a existência de dois tipos de regras. Nas primeiras, aqui as de conduta, teríamos a exigência de que o ser humano pratique ou se abstenha de praticar determinada conduta (regras que impõem deveres); já as segundas regras (de estrutura ou competência) conferem poderes para que os seres humanos possam criar, extinguir e modificar as primeiras regras. E o autor o fez nos seguintes termos:

É verdade que a ideia de uma regra não é, de forma alguma, uma ideia simples: vimos já no Capítulo III a necessidade de distinguir entre dois tipos de regra diferentes, embora relacionados, se quisermos fazer justiça à complexidade de um sistema jurídico. Por força das regras de um tipo, que bem pode ser considerado o tipo básico ou primário, aos seres humanos é exigido que façam ou se abstenham de fazer certas acções, quer queiram ou não. As regras do outro tipo são em certo sentido parasitas ou secundárias em relação às primeiras: porque asseguram que os seres humanos possam criar, ao fazer ou dizer certas coisas, novas regras do tipo primário, extinguir ou modificar as regras antigas, ou determinar de diferentes modos a sua incidência ou fiscalizar a sua aplicação. As regras do primeiro tipo impõem deveres, as regras do segundo tipo atribuem poderes, públicos ou privados. As regras do primeiro tipo dizem respeito a acções que envolvem movimento ou mudanças físicos; as regras do segundo tipo tornam possíveis actos que

conduzem não só a movimento ou mudança físicos, mas à criação ou alteração de deveres ou obrigações.

Também Hans Kelsen (1999, p. 40) identifica as normas de competência (apontadas como não-autônomas) no ordenamento jurídico:

São ainda normas não-autônomas as normas jurídicas que conferem competência para realizar uma determinada conduta, desde que por “conferir competência” entendamos conferir a um indivíduo um poder jurídico, ou seja, conferir-lhe o poder de produzir normas jurídicas. Com efeito, elas fixam apenas um dos pressupostos aos quais - numa norma autônoma - se liga o ato de coação. Trata-se das normas que conferem competência para a produção de normas jurídicas gerais, as normas da Constituição que regulam o procedimento legislativo ou põem o costume como fato produtor de Direito, e das normas que regulam os procedimentos jurisdicional e administrativo nos quais as normas gerais produzidas através da lei ou do costume são aplicadas, pelas autoridades jurisdicionais ou administrativas para o efeito competentes, nas normas individuais a produzir por estes órgãos.

Hans Kelsen aponta que as normas de competência seriam normas não autônomas, visto que o objetivo da norma de competência seria a construção das normas de conduta. Contudo, pensamos que, em regra, são as normas de conduta que são normas derivadas, e, portanto, não autônomas. Como também o são algumas normas de competência derivadas de outras normas de competência.

Assim, não deveríamos denominar nem a norma de conduta nem a norma de competência como normas não autônomas. A rigor, tomando como premissa que o sistema jurídico é um todo organizado, dotado de pluralidade de elementos e necessária coerência interna, nenhuma norma seria dita autônoma. Nem mesmo as de ordem constitucional, já que todas as normas possuem fundamento de validade em outro comando (até encontrarem fundamento em uma norma pressuposta – metajurídica de validade –, que, no pensamento de Kelsen, é a norma hipotética fundamental).

Não se pode negar a existência dessas duas espécies de regras, com finalidades distintas e de relevância para o estudo do direito, na medida em que se reconhece a relação derivada e condicionante entre normas jurídicas.

Como já apontamos, considerando os conceitos e enunciações da teoria geral e filosofia do direito, toda classificação principia por uma análise superficial dos

objetos a serem classificados, com o objetivo de escolher um critério classificatório. E, a partir desse critério, promover a categorização dos objetos que se apresentam.

De posse desses ensinamentos, podemos coletar o critério do conteúdo imediato da conduta para classificar as regras em duas espécies: regras de conduta e regras de estrutura (competência).

Veja que o critério do conteúdo imediato da conduta leva em consideração se o comando inicial implica diretamente uma conduta e, pois, a relação jurídica também imediatamente disciplinada pela regra, ou se o comando inicial atribui os órgãos, o conteúdo ou os procedimentos para criação, modificação ou extinção de outras normas.

Tal classificação é relevante na medida em que desnuda a relação normativa lógico-sintática, ao passo que apresenta a cadeia derivativa de determinada norma jurídica. Implicação a ser utilizada no teste de legalidade e constitucionalidade.

É daqui que veremos, especificamente, a hierarquia própria das normas jurídicas. Verdadeira estrutura de verificação da validade das normas jurídicas postas.

Analisando as normas sob essa perspectiva, Alf Ross (2003, p. 57) pontifica:

Os teóricos gerais do direito costumam discernir as regras jurídicas em dois grandes grupos: normas de comportamento e normas de estrutura. As primeiras estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõe sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema.

Ao analisar essas duas espécies de regras, Alf Ross enuncia que tanto as normas de conduta (norma de comportamento) quanto as normas de competência (norma de estrutura) se relacionam com a conduta humana. O elemento distintivo não é a ausência de relação com uma conduta humana, o que seria impossível no direito, em termos semióticos. Mas sim o conteúdo da regulação da ação humana.

Sabe-se que a regulação da conduta humana é finalidade central da *norma de conduta*, é o fim para o qual se destina aquele instrumento. E na norma de competência a conduta humana não é regulada de forma central, mas, no comando, apontam-se os órgãos e procedimentos através dos quais determinadas regras devem ser criadas, alteradas ou expulsas do sistema. Mas não se resume a isso!

Algumas normas de estrutura impõem o conteúdo das normas derivadas. Temos, para além da relação lógico-sintática, uma relação de imposição semântica. Seja contrariando a relação sintática ou relação semântica de fundamento, a norma derivada não será compatível com a norma origem. Portanto, ou será ilegal ou inconstitucional, a depender do veículo introdutor de normas em que o enunciado normativo da norma origem esteja previsto, na lei ou na Constituição.

4.1 Conceito de regra de competência (estrutura) e de regra de conduta (comportamento)

A norma de competência e a norma de conduta são da categoria das regras, pois o conteúdo primário do comando se relaciona com uma conduta (imediate ou mediata) e, em segundo plano, aponta para um valor (*estado de coisas*) a ser promovido. Típico caso de uma norma-regra.

De logo, afastamos a possibilidade de uma norma da classe dos princípios ser uma norma de competência (ou estrutura), já que toda norma de estrutura requer a descrição fática específica na atribuição da competência ou conteúdo de outras normas. Característica ausente no campo dos princípios jurídicos, cujo comando imediato se relaciona com a promoção de um estado de coisas que se visa atingir (um valor), e, somente em segundo momento é que estas normas-princípios apontam de forma genérica para condutas a serem perquiridas na realização daquele comando inicial, a promoção de um valor.

Não se sustenta afirmar que um princípio pode servir como fundamento normativo único para criação, modificação ou extinção de uma norma jurídica geral e abstrata, ou mesmo fixação do órgão, conteúdo ou procedimentos para criação de outras normas jurídicas.

Levando em consideração o conteúdo imediato da mensagem normativa e do objetivo descrito no comando, podemos diferir as regras de competência das regras de conduta, estabelecendo uma definição para cada uma dessas categorias. Tarefa

que já realizamos em escrito em coautoria com Robson Maia Lins (2022, pp. 491-492), mas que aqui tentamos complementar.

A regra de competência é um comando cujo conteúdo imediato estabelece os critérios, entes, órgãos ou procedimentos para criação, modificação, extinção, ou do conteúdo de normas de conduta, ou de outras normas de competência, apresentando, assim, relação condicionadora para essas normas derivadas.

A regra de conduta é um mandamento cujo conteúdo imediato direciona-se a uma conduta, ostentando relação de subordinação em relação às normas de hierarquia superior, que estabelecem os entes competentes para criação, modificação, extinção, os procedimentos ou conteúdos dessas normas derivadas.

Tais definições são sintéticas e denotam as principais características de cada uma das normas-regras aqui estudadas, destacando a importância das regras de competência na constituição de coerência e integralidade do sistema jurídico.

4.2 Apresentação lógico-formal das regras de conduta e das regras de competência

As regras de competência e as regras de conduta podem ser representadas em estrutura lógico-formal, visto que apresentam molde normativo definido em uma relação hipotético condicional. Contudo, existem critérios, dentro de cada uma dessas regras, a serem mostrados na representação formal.

Antes, lembremos que toda norma jurídica possui uma representação hipotético-condicional, na qual a hipótese (H) implica (\rightarrow) o conseqüente (C). Essa proposição pode ser representada graficamente da seguinte forma:

$$N_j \equiv H \rightarrow C$$

Onde:

N_j = norma jurídica

\equiv = equivale

H = hipótese

C = conseqüente

\rightarrow = variante relacional de implicação do dever-ser

O apontamento pode ser descrito da seguinte forma: a norma jurídica (Nj) equivale (\equiv) a hipótese (H) implicando (\rightarrow) o conseqüente (C).

Essa é a representação lógico-formal básica de qualquer norma jurídica, onde podemos inferir que a norma jurídica é composta por uma hipótese (H) e um conseqüente (C), em que, se realizado o fato descrito na hipótese deve ser o previsto no conseqüente.

Por seu turno, uma norma de competência também é formada por hipótese e conseqüente, e uma variante relacional, seguindo os termos gerais aqui apresentados. Na hipótese de qualquer norma jurídica teremos a descrição de um fato de possível ocorrência descrito em espaço e tempo determinados. No conseqüente a imputação de uma relação jurídica, ainda abstrata.

Na hipótese da regra de estrutura, teremos a atribuição de competência para determinado sujeito ou órgão criar determinada regra. E essa atribuição, criar específicos enunciados prescritivos, também comporta o poder de modificá-los ou extingui-los, salvo disposição em contrário.

De forma genérica e fazendo uso de exemplos, que sempre ajudaram na compreensão do fenômeno jurídico, tem-se: dado o fato de ser a União um ente político que recebeu competência constitucional para instruir, modificar ou extinguir tributo na modalidade de contribuições federais, pode-se criar uma contribuição social de seguridade social, como instrumento de atuação em suas respectivas áreas, sobre o fato de pagar folha de pagamentos arcada pela empresa ou empregador, e a incidir sobre o valor da folha de pagamentos, cujo produto da arrecadação seja necessariamente destinado para uma prestação específica da saúde, previdência ou assistência sociais. Temos aí o esboço de uma regra de competência.

Na regra de conduta, temos a descrição de um fato social de possível ocorrência no mundo fenomênico, contida na hipótese, em espaço e tempo determinados. E no conseqüente, há a imputação de uma conduta a ser realizada, movimentando um dos moldais deônticos: permitido, proibido e obrigatório.

Ainda no uso dos exemplos: quando se aponta que, dado o fato de vender mercadoria, no Estado de São Paulo, no momento da saída da mercadoria do estabelecimento (hipótese), deve o comerciante pagar ao Estado de São Paulo 18% sobre o valor da mercadoria vendida (conseqüente). Outro exemplo: dado o fato de

prestar serviço no Município de São Paulo, no momento da conclusão da prestação de serviço, deve o prestador de serviço pagar ao Município de São Paulo 5% sobre o valor do serviço prestado.

Voltando à tentativa de apresentar a representação lógico-formal da regra de estrutura e da regra de conduta, temos que lembrar que a estrutura lógico-formal dessas normas é igual, já que são duas regras do gênero norma jurídica. Agora, os critérios apresentados em cada uma das categorias (hipótese e conseqüente) contêm peculiaridades.

Na regra de estrutura (competência), a hipótese alocará o ente ou órgão que recebeu a competência; também definirá se é uma conduta facultativa ou obrigatória (não se inclui o modal deôntico permitido, já que a atribuição de competência é a atribuição de uma permissão); e o objeto ao qual foi atribuída a competência. Conduta a ser realizada em espaço e tempo.

No conseqüente da regra de estrutura, temos o sujeito ao qual fora atribuída a competência, os contornos necessários e possíveis da norma derivada, a conduta que se traduz em criação, modificação ou extinção, os procedimentos, e os limites atribuídos (sejam materiais e/ou formais).

Tácio Lacerda Gama (2017, p. 602) aponta a representação formal da regra de competência da seguinte forma:

$$N_{jcom} = H\{[s.p(p_1,p_2,p_3\dots)] . (e.t)\} \rightarrow R [S(s.sp) . m(s.e.t.c)]$$

onde se lê: norma jurídica de competência N_{jcom} é igual ao vínculo que se estabelece entre um tipo de enunciação: $\{[s.p(p_1,p_2,p_3\dots)] . (e.t)\}$ onde estão prescritos o sujeito, o procedimento, as referências de espaço e de tempo. Outro ponto relevante, o vínculo entre antecedente e conseqüente, expressa decisão de ligar certa matéria a determinado tipo de enunciação. A programação sobre a matéria é feita por dispositivos que determinam um sujeito e uma conduta, indicando o espaço e o tempo de sua realização. Além disso, essa programação de matéria é feita no interior de uma relação jurídica, onde dois ou mais sujeitos se vinculam pelo dever de editar enunciados de forma obrigatória ou permitida.

Quando escreve sobre o aspecto material da outorga de competência (m), encontrado no conseqüente da regra de competência, que o autor preferiu significar

com “R”, em função da relação jurídica prevista no consequente, Tácio Lacerda Gama (2017, p. 599) descreve:

Numa breve síntese: se o sujeito competente S cria um texto jurídico atendendo a todos os requisitos da enunciação (modo, espaço e tempo), pode exigir que seus textos regulem coercitivamente – sejam válidos juridicamente – a conduta de uma classe determinável de sujeitos Sp.

Continua Tácio Lacerda Gama (2017, pp. 599-600):

Genericamente, as normas jurídicas indicam situações – fatos – e atribuem efeitos a essas situações - relação. Esse modo de organizar os elementos da experiência jurídica acaba por prescrever que um sujeito (s) desempenhe um comportamento (c) em certas circunstâncias de espaço (e) e de tempo (t). O cerne desta prescrição é, pois, o comportamento, a ação (c) do sujeito. É sempre um verbo transitivo pessoal que prescreve a conduta a ser realizada. As ações referidas pelos verbos (c) ocorrem no espaço (e), no tempo (t) e são realizadas por sujeitos de direito (s). Eis o porquê de serem esses aspectos que, direta ou indiretamente, devem estar presentes nas normas que disciplinam como outras normas devem ser produzidas.

Após analisar a competência tributária e a estrutura da regra-matriz de incidência tributária, Cristiane Mendonça (2004, p. 71) formula a estrutura lógico-formal da regra de competência tributária nos seguintes termos:

Dsm

↔

$$\text{NCT} = \{ \text{Hct} = [\text{Cm} + \text{Ce} + \text{Ct}] \rightarrow \text{Cct} = [\text{Cp} (\text{Sa} + \text{Sp}) + \text{Cda} (\text{Lf} + \text{Lm})] \}$$

Onde:

NCT = norma de competência tributária

Hct = hipótese, antecedente ou suposto da norma de competência tributária

Cm = critério material da hipótese ser pessoa política de direito constitucional

Ce = critério espacial da hipótese previamente definido (no território brasileiro)

Ct = critério temporal da hipótese condicionante de tempo

→ = dever-ser neutro conectivo deôntico interproposicional

Cct = consequente ou prescritor da norma de competência tributária

Cp = critério pessoal do consequente onde estão os sujeitos da relação jurídica

Sa = sujeito ativo da norma de competência tributária

Sp = sujeito passivo da norma de competência tributária

Cda = critério delimitador da autorização indica o que foi autorizado (editar normas gerais e abstratas ou individuais e concretas) com todos os limites formais e materiais estabelecidos no sistema

Lf = limites formais estabelecem a forma (procedimento) de produzir os veículos introdutórios das normas jurídicas tributárias (enunciação-enunciada)

Lm = limites materiais delineiam a substância dos enunciados-enunciados a serem produzidos.

Tais apontamentos revelam o aspecto formal da regra de estrutura (competência), cuja finalidade é estabelecer os sujeitos, os procedimentos ou o conteúdo para criar, modificar ou extinguir normas jurídicas decorrentes.

Resta-nos demonstrar a representação lógico-formal de uma regra de conduta. E vamos enunciar a regra de conduta relativa à incidência tributária. Usaremos o modelo teórico constituído por Paulo de Barros Carvalho a partir das lições de Lourival Vilanova e Geraldo Ataliba.

Estamos a falar do modelo teórico de descrição da norma de incidência tributária mais prestigiado dos últimos tempos. Relevante modelo de norma sintetiza os critérios para ocorrência da válida incidência. Faltante um daqueles critérios, não teremos a incidência tributária.

A regra-matriz de incidência tributária apresenta também uma relação de imputação entre hipótese e conseqüente, unidos por um conectivo lógico condutor, relação essa própria de toda norma jurídica. É importante lembrar que a regra-matriz de incidência tributária é uma regra de conduta, e não uma regra de estrutura.

Relembre-se: toda hipótese (ou descritor) normativa descreve um fato de possível ocorrência no mundo fenomênico, em espaço e tempo.

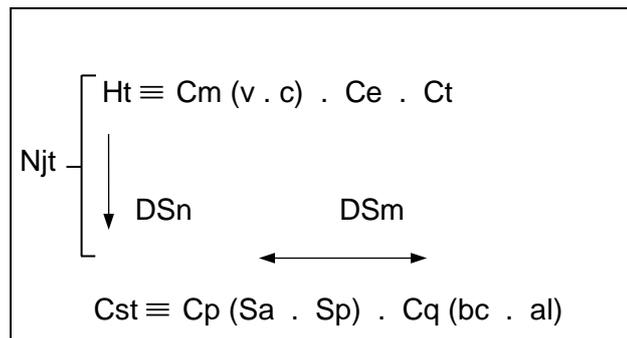
Tal é o caso da hipótese da regra-matriz de incidência tributária que, por sua vez, é composta pelo critério material apontando a descrição de um fato a ser praticado. O critério material é estruturado por dois elementos, verbo e complemento. Na hipótese, além desse fato de possível ocorrência no mundo real, encontraremos o critério espacial indicando o âmbito de incidência da norma jurídica, e o critério temporal, revelando o momento da incidência normativa.

O conseqüente (ou prescritor) da regra-matriz de incidência tributária é composto por dois critérios, o pessoal e o quantitativo. No critério pessoal temos os sujeitos que comporão a relação jurídica com a realização da hipótese: o sujeito ativo que terá o direito de exigir o cumprimento da obrigação pecuniária, e o sujeito passivo (contribuinte ou responsável), com o dever de cumprir com o objeto da obrigação tributária.

No critério quantitativo, essencial e inegável nas normas tributárias de incidência, estão alocadas a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo revela a

grandeza monetária do fato descrito no critério material, sobre a qual incidirá outro elemento, a alíquota (descrita por um percentual numérico). Dessa operação de confronto na norma concreta (base de cálculo x alíquota), surgirá o valor do crédito tributário.

Paulo de Barros Carvalho (2022, pp. 380-381) apresenta formalmente a regra-matriz de incidência tributária nos seguintes termos:



Onde:

- Njt** = norma jurídica tributária – regra-matriz de incidência
- Ht** = hipótese tributária, antecedente, suposto normativo, proposição hipótese ou descritor
- ≡** = equivalência
- Cm** = critério material da hipótese – núcleo da descrição fática
- v** = verbo
- .** = conectivo lógico condutor
- c** = complemento do verbo
- Ce** = critério espacial da hipótese – condicionante de lugar
- Ct** = critério temporal da hipótese – condicionante de tempo
- Cst** = consequência tributária, consequente, proposição, consequente, prescritor normativo
- Cp** = critério pessoal do consequente, onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional
- Sa** = sujeito ativo da obrigação tributária, credor, sujeito pretensor
- Sp** = sujeito passivo da obrigação tributária, devedor
- Cq** = critério quantitativo da obrigação tributária – indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação
- bc** = base de cálculo – grandeza mensurada de aspectos da materialidade do fato jurídico tributário
- al** = alíquota – fator que se conjuga à base de cálculo para a determinação do valor da dívida pecuniária
- DSn** = dever-ser neutro – conectivo deôntico interproposicional. É representado por um vetor e significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a consequência (→)
- DSm** = dever-ser modalizado – operador deôntico intraproposicional. É representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrários. Significa a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor (↔)

Por tudo, é de relevo fundamental este breve estudo sobre as regras de estrutura (competência) e as regras de conduta (comportamento), na medida em que a regra-matriz de incidência tributária (regra de conduta) de determinado tributo é criada, modificada, extinta, ou tem estabelecido o ente político competente, os procedimentos e o conteúdo determinados na norma de competência tributária (regra de estrutura).

4.3 Relação hierárquica da norma de competência (estrutura) com a norma derivada

Para saber se uma norma jurídica é hierarquicamente inferior a outra temos que analisar o conteúdo dos comandos, um em relação ao outro. É uma tarefa pragmática de confronto entre linguagens, perquirindo se determinado comando possui linguagem decorrente de outro comando, também vertido em linguagem.

Para saber sobre uma relação hierárquica, devemos analisar dois aspectos: verificar se existe relação derivada entre duas ou mais normas jurídicas, e analisar o veículo introdutor dos enunciados normativos no ordenamento jurídico.

Falar que todos os enunciados normativos constitucionais estão em plano hierarquicamente superior aos dos demais comandos infraconstitucionais, e que, por sua vez, a lei possui relação de hierarquia em relação aos atos administrativos, representa muito. É reconhecer que, no ordenamento jurídico, existe uma hierarquia própria entre os veículos normativos. Nessa ordem de ideias, podemos apontar uma relação de superioridade hierárquica entre a Constituição e as leis ordinária e complementar, entre essas e os decretos, e dos próprios decretos em relação às portarias, e assim por diante.

Essa análise é sim relevante, mas, em termos comunicacionais, podemos somar a essas considerações a relação derivada direta de uma norma em relação a outra, e, assim, reconhecer-lhe superioridade hierárquica.

Tal é o caso do enunciado normativo que confere competência ao ente político União para instituir contribuições de seguridade social sobre receita. Quando a União exercita tal competência instituindo uma contribuição social de seguridade social sobre o fato de auferir receitas, e aponta que esse comando vai ser suportado pelas pessoas jurídicas, temos uma relação de derivação. A regra que impõe a pessoas jurídicas o dever de pagar contribuição social de seguridade social sobre a receita decorre da regra que atribui a competência da União para criar tal tributo. Bastava essa afirmação para ser reconhecida a relação de subordinação, portanto, desnudar a relação hierárquica.

Mesmo quando estamos diante de veículos normativos de mesma natureza (como lei complementar), a relação entre as normas denuncia se uma determinada regra é hierarquicamente inferior a outra regra. Basta saber se a segunda regra é derivada da primeira regra origem. Tal é o caso em que uma regra de competência foi veiculada por lei complementar e o tributo foi instituído também por veículo introdutor de normas do mesmo calibre, lei complementar, seguindo as regras de competência veiculadas na regra de competência.

Sabemos, entretanto, que no campo tributário o legislador constituinte originário foi analítico ao elaborar a Constituição Federal de 1988, em decorrência do momento histórico derradeiro, bem como da tentativa de limitar, com maior rigor, o poder estatal.

No campo tributário, a disposição analítica não prejudicou o contribuinte, ao revés, assegurou-lhe uma série de direitos fundamentais na tributação. E, mesmo assim, tais direitos são corriqueiramente solapados pelo legislador infraconstitucional e, não raras vezes, pelo legislador constituinte derivado, tudo isso em confronto cotidiano com as normas do núcleo duro da Constituição.

No Brasil, as regras de competência tributária encontram suporte físico no texto normativo constitucional, incluindo os comandos primários de destinação dos tributos.

No direito tributário, essa relação hierárquica entre a regra de estrutura e a regra de conduta é condicionadora, já que a criação ou modificação da regra-matriz de incidência de um tributo não pode destoar da regra de estrutura designada constitucionalmente, seja em termos de procedimentos, ente político competente, ou mesmo conteúdo. O mesmo ocorre com os comandos de estrutura que impõem, no

exercício da competência, a observância da destinação do produto da arrecadação de tributo de destinação obrigatória, como as contribuições.

A grande peculiaridade dessa espécie tributária, contribuições, em relação às demais, é a obrigatória destinação do produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa. E, ainda, não possui vinculação do critério material da hipótese de incidência.

Em decorrência do comando constitucional de competência que impõe a destinação do produto da arrecadação das contribuições, no plano infraconstitucional há uma ligação indissociável e bivalente entre a regra-matriz e a regra de destinação.

Essa bivalência imposta constitucionalmente revela que regra-matriz de incidência tributária encontra fundamento de validade na regra de destinação, e o inverso também se verifica. A regra infraconstitucional de destinação do produto da arrecadação também é condicionada pela validade da regra-matriz de incidência tributária. Tais considerações serão melhor tratadas em capítulo específico.

4.4 A regra de estrutura das espécies de contribuições

Em ponto específico, estudamos as espécies de contribuições de competência da União e dos Municípios (e Distrito Federal). Agora analisaremos, em breve síntese, as regras de estrutura de cada uma dessas contribuições.

Retome-se que no plantel constitucional de atribuição de competência temos que a União poderá instituir: contribuições sociais (contribuições sociais gerais e contribuições sociais de seguridade social), contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições corporativas, *como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas* (149, CF/88). Os Municípios e Distrito Federal poderão instituir contribuição *para o custeio do serviço de iluminação pública* (149-A, CF/88).

Veja que a significação contida no artigo 149 da Carta Federal (*como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*) impõe a necessidade de destinação do produto da arrecadação dessas contribuições. O que o legislador

constituente fez de forma mais expressa no artigo 149-A, ao atribuir competência para criação de contribuição *para o custeio do serviço de iluminação pública*.

No âmbito das contribuições sociais de seguridade social o constituinte também foi mais incisivo, pois, no artigo 195 da CF/88, descreve que o custeio direto da desse sistema é realizado pelas contribuições sociais de seguridade social, naquele momento apontando a base de incidência, critérios materiais e sujeitos passivos dessa exação.

E, ainda, elenca a possibilidade de criação de outras contribuições daquele calibre para custear a seguridade social, mediante veículo normativo da categoria das leis complementares, e desde que tais contribuições sejam não cumulativas e não possuam base de cálculo dos tributos determinados constitucionalmente.

Isso não quer dizer que as contribuições interventivas e corporativas não tenham destinação em comando constitucional, ao revés. Como ocorre nas contribuições de seguridade social e na contribuição para custear a iluminação pública, a denominação da exação, unida com a tipologia tributária e, ainda, com a imposição de servir como instrumento de atuação na respectiva área, não deixa qualquer dúvida quanto à destinação do produto da arrecadação dessas contribuições.

Então, a regra de estrutura de uma contribuição, seja ela qual for, deverá conter tanto o apontamento de competência tributária para criação ou modificação do tributo como a regra de destinação necessária. Comandos indissociáveis.

Nesse passo, podemos enunciar algumas considerações sobre as regras de estrutura por espécie de contribuição. Tudo isso seguindo os comandos constitucionais aplicáveis.

Obviamente, não apontaremos uma alíquota possível, já que esse elemento será descrito infraconstitucionalmente na regra-matriz de incidência tributária pelo ente político competente, levando em consideração, nessa fixação, outras normas tributárias, como a norma-princípio da vedação ao confisco.

Nessa mesma linha de raciocínio, neste momento não é hora de apontar um possível critério temporal, atributo que será constituído também pelo ente competente na instituição da exação. Mas cabe advertir que o momento de incidência da regra-

matriz, no âmbito das contribuições, será após a efetiva realização do fato, não se admitindo ficções jurídicas nesse campo. Ficções jurídicas que, em direito tributário, nunca deveriam ser permitidas, mesmo nos impostos.

Então, cabe apontar o ente político competente, e um campo possível de critérios, materiais, espaciais, sujeitos ativos e passivos, e bases de cálculo. Frise-se: tudo no campo da possibilidade, levando em consideração as normas constitucionais de estrutura da competência e destinação.

4.4.1 A regra de competência das contribuições sociais gerais e das contribuições sociais de seguridade social

São duas as espécies de contribuições sociais, apartadas pela destinação específica do produto da arrecadação constitucionalmente imposta. As contribuições sociais de seguridade social são destinadas a fazer face a uma prestação específica (seja serviço ou benefício) de saúde, previdência ou assistência sociais; e as contribuições sociais gerais, cujo produto da arrecadação deve servir para custear prestações nas áreas da educação, cultura, desporto, ciência, tecnologia, inovação, comunicação social, meio ambiente, família, criança, adolescente, jovem, idoso e índios.

As considerações naquela margem das possibilidades de adoção do ente e dos critérios, seguindo as normas constitucionais de estrutura, serão apontadas adiante.

4.4.1.1 A regra de competência das contribuições sociais gerais: imposição do ente competente, elementos possíveis para o critério material, espacial, sujeitos passivos e bases de cálculo da regra-matriz de incidência

Seguindo o determinado na regra de estrutura das contribuições sociais gerais, podemos, a partir da análise de outras contribuições e da tipologia tributária, revelar o

ente competente, e delimitar a escolha de possíveis critérios materiais, espaciais, sujeitos da relação jurídica e bases de cálculo.

Nas contribuições sociais gerais, existe uma margem muito maior de imprecisões para possível determinação dos critérios dessa exação, já que o legislador constituinte não estabeleceu sobre quais fatos e bases deveria o tributo incidir. O que dificulta as considerações, por serem aquelas muito mais genéricas do que as outras contribuições, o que todavia não as impede.

As contribuições sociais gerais somente podem ser instituídas pela União, nos termos do enunciado prescritivo do artigo 149 da Constituição Federal de 1988.

Essa competência disposta constitucionalmente confere ao ente, além da faculdade de criar as contribuições gerais sociais, também modificá-las ou extingui-las. Em verdade, tal atributo é próprio da competência tributária, a qual, ao ser conferida ao ente político, já contém essa propriedade.

A União possui competência exclusiva para criar as contribuições sociais gerais, ao passo que nenhum outro ente político pode instituí-la.

O critério espacial de determinada exação tem íntima relação com os limites territoriais da competência legislativa, que pode ser exercida no máximo até aquelas delimitações territoriais próprias do ente político.

Tal consideração decorre da qualidade de imposição dos comandos normativos e da relação umbilical com o emissor daquele comando.

No campo tributário, temos constitucionalmente o comando da uniformidade geográfica da tributação federal (I, art. 151, CF/88), assim, a delimitação territorial de competência da União deve ser exercida em sua plenitude, e não pode sofrer ingerência nesse campo do princípio constitucional da igualdade.

Por ser um tributo de competência exclusiva da União, critério espacial possível da contribuição social geral é o território nacional.

Revelar as possíveis materialidades da hipótese de incidência tributária de uma determinada exação é apontar que fato pode ser qualificado como jurídico-tributário a ensejar, juntamente aos demais critérios, o surgimento da relação jurídico-tributária.

Estabelecer as possíveis materialidades de uma exação não é requisito para atribuição da competência de criação do tributo, mas, na maioria das vezes, o legislador constituinte aponta as possíveis materialidades quando denomina o tributo, estabelece sua base de cálculo ou o sujeito passivo.

Nas contribuições sociais gerais, o legislador constituinte não estabeleceu base de cálculo, sujeito passivo ou critério material na regra de estrutura. Limitou-se, tão somente, a atribuir a competência e destinação para criação do tributo no artigo 149 da Constituição Federal de 1988.

Mas aquela atribuição de competência e destinação pode ser utilizada para apresentar contornos da possível materialidade das contribuições sociais gerais.

Quando o legislador constituinte apontou a competência para a União instituir contribuições sociais e, no mesmo passo, revela como destacada espécie de contribuição social as contribuições para o custeio da seguridade social, já demonstra a distinção do arquétipo da regra-matriz de incidência das contribuições sociais gerais dos critérios escolhidos para instituição de contribuições sociais de seguridade social.

Dito de outro modo, o legislador constituinte originário estabeleceu vários critérios para composição da regra-matriz de incidência tributária a serem respeitados, quando do exercício da competência da União para instituir contribuições sociais de seguridade social, e, portanto, reservou a essas contribuições aqueles critérios.

A materialidade e base de cálculo designados constitucionalmente às contribuições sociais de seguridade social não podem ser utilizados para criação de outras contribuições sociais, salvo as contribuições sociais gerais que haviam sido instituídas antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, e com ela fossem compatíveis, ou por ela foram recepcionadas.

As contribuições sociais gerais não podem apresentar, como critério material, *pagar ou creditar valores à pessoa física em decorrência de emprego ou da prestação de serviço, auferir faturamento ou receita, auferir receita bruta decorrente do conjunto de atividades remuneradas ou pagas para modalidade desportiva, auferir lucro, exercer atividade remunerada, importar bens ou serviços do exterior e comercializar sua produção rural.*

Tudo isso por força do artigo 195 da Constituição Federal de 1988, que reservou essas materialidades e bases de cálculo das contribuições sociais de seguridade social.

Não podem, ainda, as contribuições sociais gerais, ter critério material e base de cálculo próprios dos impostos Estaduais e Municipais, conforme enunciado nos artigos 155 e 156 da Carta Federal, já que tais bases foram reservadas a sofrerem incidência dos impostos e servirem de receitas aos Estados e Municípios. Pensar o contrário é esmaecer base tributável dos Estados e Municípios e, portanto, violar a isonomia entre os entes políticos e o pacto federativo, que, inclusive, faz parte do núcleo constitucional duro do § 4º, art. 60, CF/88.

Não é demais lembrar que, ao atribuir competência para a criação das contribuições sociais no artigo 149 da CF/88, o legislador constituinte ordinário exigiu que tais exações sirvam como instrumento de atuação em suas respectivas áreas, portanto, também apontando que o critério material deve ser coletado naquela área respectiva. Desse esteio, as contribuições sociais gerais devem ter o critério material e a base de cálculo com pertinência temática necessária à área social, bem assim na delimitação constitucional para essa subespécie tributária, nas áreas de educação, cultura, desporto, ciência, tecnologia, inovação, comunicação social, meio ambiente, família, criança, adolescente, jovem, idoso e índios.

A tipologia tributária delinea a competência da União. Pelo quê a contribuição social geral não pode ter como critério material da hipótese de incidência tributária atividade estatal referida ao contribuinte, já que apenas as taxas e a contribuição de melhoria possuem essa vinculação.

São esses os contornos do possível critério material da contribuição social geral: não pode ter critério material escolhido dentre os reservados para as contribuições sociais de seguridade social, tampouco aos impostos estaduais e municipais, e, ainda, não pode ter no critério material uma atividade estatal referida ao contribuinte. Tudo isso em conformação da significação construída a partir dos enunciados prescritivos do § 4º, artigo 60, II do artigo 145 e artigo 195, da Carta Federal.

Os sujeitos passivos das contribuições sociais gerais devem ser coletados pela União, no ato de legislar, entre os que possuem capacidade contributiva, preservando

liame direto com o fato tributável e base de cálculo, e que não importe em retirar capacidade contributiva dos sujeitos apontados direta ou indiretamente pelo legislador constituinte, como aqueles que ocupam sujeição passiva nas contribuições sociais de seguridade social, ou nos impostos estaduais ou municipais.

Quando o legislador constituinte aponta o critério material e/ou base de cálculo de determinado tributo, afunila o leque de escolhas da alocação como sujeito passivo de determinada exação. Isso devido à necessária pertinência entre o fato tributário, base de cálculo e sujeição passiva existente (121, CTN).

E, como apontamos, não se pode, no afã de criar uma contribuição social geral, retirar base tributável de receita dos impostos e das contribuições sociais de seguridade social, ao escolher o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária.

Na linha adotada, não se pode pinçar dentre as bases de cálculo dos impostos estaduais e municipais, e das contribuições sociais de seguridade social, elementos representativos de riqueza para fixação das bases de cálculo das contribuições sociais gerais.

Por seu turno, não podem as contribuições sociais gerais apresentar como base de cálculo o *valor pago ou creditado à pessoa física em decorrência de emprego ou da prestação de serviço, faturamento, receita, lucro, valor decorrente de atividade remunerada, bens ou serviços do exterior, produção rural*; pois já estará previsto como base de incidência das contribuições sociais de seguridade social.

No mais, a escolha das bases de cálculo tributáveis com contribuições sociais gerais deve harmonizar com o critério material e sujeitos passivos da exação, sob pena de contrariar a lógica do sistema constitucional tributário e a teoria geral aplicada a essa esfera de estudo.

4.4.1.2 A regra de competência das contribuições sociais de seguridade social: imposição do ente competente, elementos possíveis para o critério material, espacial, sujeitos passivos e bases de cálculo da regra-matriz de incidência

Nas contribuições sociais de seguridade social, diferentemente das contribuições gerais, encontraremos delineamento constitucional dos critérios materiais, bases de cálculo e sujeitos passivos possíveis a ocupar a regra de incidência.

Basta a leitura do artigo 194 da Carta Federal para verificarmos uma série de enunciados normativos apresentando critérios e fatos jurídicos passíveis de tributação por intermédio das contribuições sociais de seguridade social. Campo mais específico e seguro para formulação das considerações que se seguirão.

Pela simples leitura do enunciado prescritivo do artigo 149 da Constituição Federal de 1988, percebe-se que apenas a União possui competência para instituição de contribuições sociais de seguridade social.

Mas veja, é possível a criação de contribuição previdenciária pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como a União, quando se trata de financiamento do regime próprio de previdência social dos servidores públicos ativos, *dos aposentados e dos pensionistas*²³, no âmbito de suas respectivas competências.

Na atual redação do § 1º, do artigo 149 da Carta, temos o seguinte texto normativo:

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.

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

²³ A inclusão dos servidores aposentados e pensionistas, junto com a proporcionalidade das alíquotas das contribuições para o regime próprio de previdência, foi promovida pela Emenda Constitucional n. 103/2019, e recebe críticas contundentes na medida em que violou direitos fundamentais quando incluiu os servidores aposentados e pensionistas como contribuintes do sistema próprio.

Essas contribuições do sistema próprio de previdência dos servidores públicos podem se enquadrar em contribuições securitárias específicas, mas não nas contribuições sociais de seguridade social do presente estudo, já que estas últimas são destinadas para a saúde, previdência e assistência sociais no plano nacional.

Nessa perspectiva, a União é o único ente político competente para instituição de contribuições sociais de seguridade social, cuja destinação abrange os sistemas de saúde, previdência e assistências sociais.

É de relevo frisar que as contribuições sociais de seguridade social somente poderão ser criadas ou majoradas pela União se ocorrer a criação ou majoração de determinado benefício ou serviço do sistema protetivo a ser custeado. E o inverso também se verifica. Tudo isso por força da regra constitucional da contrapartida (§ 5º, 195, CF/88).

A Constituição Federal de 1988 determina os critérios materiais possíveis das contribuições sociais de seguridade social ordinárias, e determina a possibilidade de criação de outras contribuições sociais, desde que seguidos os comandos constitucionais de estrutura.

Para além das materialidades previstas na Carta Federal, seja no texto original, seja nas sucessivas alterações pelo legislador constituinte derivado, é possível a instituição de outras contribuições sociais de seguridade social. Desde que por veículo introdutor de normas da categoria de lei complementar, e que essas novas contribuições sejam não cumulativas, e não tenha critério material ou base de cálculo de outros tributos previstos constitucionalmente (I, 154, CF/88).

Ao analisar as materialidades das contribuições sociais de seguridade social, Paulo Ayres Barreto (2020, p. 99) também aponta a possibilidade de criação de novas contribuições dessa categoria:

Relativamente às destinadas à seguridade social, há referência expressa no Texto Constitucional – art. 195, I a IV – às materialidades que especificamente devem ser colhidas pelo legislador ordinário federal para criar contribuições que objetivem financiar a atividade estatal. Além disso, há a possibilidade de se instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, desde que observado o disposto no art. 154, I, da Constituição Federal (lei complementar, não cumulatividade, fato gerador e base de cálculo distintos de outros impostos discriminados na Constituição). Noutro dizer, há contribuições cuja materialidade já vem prefinida na outorga da competência.

Contudo, pela dificuldade de encontrar outros critérios materiais e bases de cálculo, ou mesmo deslocar-se da obrigatoriedade da não cumulatividade, o poder constituinte derivado vem escolhendo materialidades e bases de cálculo de contribuições e impostos já existentes e inserindo-as na Carta dentre as possíveis materialidades de contribuições securitárias. Atividade inconstitucional, justamente por ferir os direitos fundamentais do contribuinte, que são cláusulas pétreas presentes no núcleo constitucional duro.

Ultrapassando essas devidas críticas, sem com isso reconhecer a implantação de enunciados normativos constitucionais pelo legislador derivado, em confronto com os enunciados prescritivos que estabelecem regras de estrutura a serem seguidas por qualquer espécie de poder legiferante, nos ateremos ao atual texto constitucional.

Os critérios materiais possíveis de serem utilizados pela União quando da criação de contribuições sociais de seguridade social são: *pagar ou creditar valores à pessoa física em decorrência de emprego ou da prestação de serviço, auferir faturamento ou receita, auferir receita bruta decorrente do conjunto de atividades remuneradas ou pagas para modalidade desportiva, auferir lucro, exercer atividade remunerada, importar bens ou serviços do exterior e comercializar sua produção rural*. Nessa medida, podem ser criados fatos jurídicos a serem apontados em regra de incidência tributária de contribuição social de seguridade social.

Quando os arquétipos de tais fatos comportarem, e por escolha do legislador constituinte originário, a possibilidade de utilização na criação de impostos específicos e de contribuições sociais de seguridade social, tais exações poderão se utilizar da delimitação da regra de incidência.

Agora, quando o fato for atribuído apenas para um desses tributos (um imposto ou uma contribuição), não poderá ser utilizada essa delimitação na confecção tributária do outro. E essa afirmação se aplica também para os critérios materiais ou bases elevadas constitucionalmente, pelo legislador derivado, para compor o rol de possibilidades das contribuições sociais de seguridade social. Apesar do Supremo Tribunal Federal, como já apontamos no capítulo anterior, ter flexibilizado essas possibilidades em alguns casos.

Como advertimos, poderão outros fatos ser alçados ao critério material das contribuições sociais de seguridade social residuais, seguindo o § 4º, artigo 195, e o

inciso II do artigo 154, ambos da Constituição Federal de 1988, desde que não tenham materialidades de outros tributos, não sejam atividades do Estado referidas ao contribuinte e sigam a tipologia dessa espécie tributária, além de serem destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social.

As contribuições sociais de seguridade social em que constam materialidades ou bases de cálculo dispostas constitucionalmente terão sujeitos passivos correlacionados direta ou indiretamente com esses critérios.

Pelas materialidades constitucionais, os possíveis sujeitos passivos da regra-matriz de incidência tributária são: *o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada, as associações desportivas, os clubes de futebol profissional, o trabalhador e demais segurados da previdência social, a administradora do concurso de prognóstico, o importador de bens ou serviços do exterior, o produtor rural pessoa física, o parceiro, meeiro, o arrendatário rural, o pescador artesanal, e seus respectivos cônjuges, o produtor rural pessoa jurídica e as cooperativas rurais.*

Mesmo as contribuições sociais de seguridade social residuais (novas fontes de custeio para o sistema de seguridade social), a serem criadas nos termos do § 4º, artigo 195, e o inciso II do artigo 154 da Constituição, devem necessariamente preservar a relação direta ou indireta do sujeito passivo com o critério material e base de cálculo, sob pena de violar o artigo 121 do Código Tributário Nacional (CTN) e a teoria geral do direito tributário.

Reafirme-se, as bases de cálculo possíveis das contribuições sociais de seguridade social devem ter relação umbilical com o fato previsto no critério material da hipótese da regra-matriz de incidência tributária, visto que a base de cálculo revela a grandeza monetária daquele fato abstrato descrito.

Nesse passo, seguindo as regras constitucionais de estrutura das contribuições sociais de seguridade social, temos como bases de cálculo possíveis: *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, a receita, o faturamento, o lucro, o salário, a remuneração, a receita de concursos de prognósticos, o valor do bem ou serviço importado e o resultado da comercialização da produção rural ou pesqueira.*

Já as contribuições sociais de seguridade social residuais, a serem criadas como novas fontes de custeio, destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, as bases de cálculo devem ter aquela relação necessária com o

critério material da regra-matriz de incidência tributária. E, também, não podem ser alcançadas por imposto ou contribuição, dispostos constitucionalmente.

4.4.1.3 A regra de estrutura das contribuições de intervenção no domínio econômico: imposição do ente competente, elementos possíveis para o critério material, espacial, sujeitos passivos e bases de cálculo da regra-matriz de incidência

As contribuições de intervenção no domínio econômico têm como finalidade promover uma intervenção positiva temporária e excepcional, um incentivo, em determinado setor econômico da atividade econômica, no qual seja necessária a promoção dos seus fundamentos.

O comando do artigo 149 da CF/88 determina e direciona finalidade, destinação do produto da arrecadação, materialidades e bases de cálculo, quando enuncia a denominação dessa exação. Não é por beleza de estilo ou do vernáculo que o legislador constituinte a denominou de *contribuição de intervenção no domínio econômico*.

Alguns critérios foram inscritos com o novel § 2º no artigo 149, da CF/88, inserido pela EC n. 33/2001:

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.

[...]

§ 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;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

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.

[...]

Também a EC n. 33/2001 inseriu o § 4º no artigo 177, da CF/88, cujo enunciado normativo dispõe: “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:”. Elenca a seguir outros critérios materiais e bases de cálculo.

Não se pode perder de prumo que a área a ser atingida e beneficiada deve ser relacionada com a atividade econômica, em subáreas. Tal determinação, além de estar contida no plano da regra de estrutura, decorre do princípio constitucional da razoabilidade. Grande passo para encontrarmos os sujeitos passivos.

No plano das contribuições, são chamadas a contribuir as pessoas cujo elemento intermediário possua ligação com a finalidade e destinação. Mesma relação deverá ocorrer com o critério material e base de cálculo.

Como já analisamos, as contribuições de intervenção no domínio econômico não são impostos. E nem podem servir de supedâneos desta espécie tributária, como meio de carrear recursos para ações usualmente custeadas pelos impostos.

As contribuições de intervenção no domínio econômico também não podem ser utilizadas para custear áreas da ordem social, seja saúde, previdência e assistência (cuja destinação é própria das contribuições sociais de seguridade social), seja da educação, cultura, desporto, ciência, tecnologia, inovação, comunicação social, meio ambiente, família, criança, adolescente, jovem, idoso e índios (a serem custeadas pelas contribuições sociais gerais). O custeio geral, caso necessite, deve ser promovido pelos recursos dos impostos, decorrentes de regras de incidência tributária com critérios materiais, bases de cálculo e sujeitos passivos muito bem definidos na Constituição Federal de 1988.

De posse dessas considerações constitucionais da regra de estrutura das contribuições interventivas e de regras desse calibre que sejam relacionadas com outras exações, como das contribuições sociais gerais e de seguridade social, podemos traçar considerações gerais sobre os possíveis critérios materiais, pessoais e base de cálculo daquelas contribuições de intervenção no domínio econômico.

A contribuição de intervenção no domínio econômico tem competência atribuída exclusivamente para a União, não podendo qualquer outro ente político instituí-la, modificá-la ou extingui-la.

Tal pensamento nos remete às conclusões já realizadas neste escrito, para revelar que toda intervenção na atividade econômica sob o fundamento de contribuição interventiva somente é permitida constitucionalmente no plano federal.

A Constituição Federal de 1988 não aponta, em enunciado prescritivo isolado, os critérios materiais, bases de cálculo e sujeitos passivos das contribuições de intervenção no domínio econômico, até porque, como informamos, não se trata de um cheque em branco atribuído à União. Isso porque, a partir de outros enunciados prescritivos constitucionais, podemos construir um leque e limites do exercício da competência tributária quando da criação dessa contribuição.

Após a Emenda Constitucional n. 33/2001, que inseriu o § 2º no artigo 149 da Constituição Federal de 1988, as contribuições de intervenção no domínio econômico ganharam enunciado normativo próprio, cuja significação nos revela possíveis critérios materiais, bases de cálculo e critérios pessoais. Tal também é o caso do § 4º no artigo 177 inserido pela mesma emenda constitucional.

Com supedâneo no § 2º no artigo 149 e § 4º no artigo 177, ambos da Carta Federal, podemos revelar possíveis critérios materiais a serem utilizados pelo legislador infraconstitucional. Diante desses enunciados prescritivos, são possíveis critérios materiais da contribuição de intervenção no domínio econômico: importar ou comercializar petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, auferir faturamento, auferir receita bruta, realizar operações onerosas, e pagar folha de salários. Esta última, em decorrência da decisão do STF (RE n. 630898, Tema n. 495).

A inserção dos supramencionados enunciados normativos na Carta Federal embasou o pensamento de que as únicas materialidades possíveis da contribuição interventiva estavam inseridas naqueles enunciados normativos.

Tal argumento foi fulminado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), ao discutir a constitucionalidade da contribuição para o INCRA frente ao novel § 2º do artigo 149 da CF/88, nos seguintes termos:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Contribuição ao INCRA incidente sobre a folha de salários. Recepção pela CF/88. Natureza jurídica. Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Referibilidade. Relação indireta. Possibilidade. Advento da EC nº 33/01, incluindo o § 2º, III, a, no art. 149 da CF/88. Bases econômicas. Rol exemplificativo. Contribuições interventivas incidentes sobre a folha de

salário. Higidez. 1. Sob a égide da CF/88, diversos são os julgados reconhecendo a exigibilidade do adicional de 0,2% relativo à contribuição destinada ao INCRA incidente sobre a folha de salários. 2. A contribuição ao INCRA tem contornos próprios de contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Trata-se de tributo especialmente destinado a concretizar objetivos de atuação positiva do Estado consistentes na promoção da reforma agrária e da colonização, com vistas a assegurar o exercício da função social da propriedade e a diminuir as desigualdades regionais e sociais (arts. 170, III e VII; e 184 da CF/88). 3. Não descaracteriza a exação o fato de o sujeito passivo não se beneficiar diretamente da arrecadação, pois a Corte considera que a inexistência de referibilidade direta não desnatura as CIDE, estando, sua instituição “jungida aos princípios gerais da atividade econômica”. 4. O § 2º, III, a, do art. 149, da Constituição, introduzido pela EC nº 33/2001, ao especificar que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico “poderão ter alíquotas” que incidam sobre o faturamento, a receita bruta (ou o valor da operação) ou o valor aduaneiro, não impede que o legislador adote outras bases econômicas para os referidos tributos, como a folha de salários, pois esse rol é meramente exemplificativo ou enunciativo. 5. É constitucional, assim, a CIDE destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive, após o advento da EC nº 33/01. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 7. Tese fixada para o Tema nº 495: “É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001”.

(STF - RE 630898, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-089, DIVULG. 10-05-2021, PUBLIC. 11-05-2021)

Assim, o Supremo Tribunal Federal considerou que o rol de materialidades do § 2º do artigo 149 da CF/88, é exemplificativo, não limitando as possibilidades do legislador infraconstitucional quando da criação de constituições interventivas.

Do fadado julgamento sobre o Tema 495 foi fixada a seguinte tese: *É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001.*

Lembre-se, outrossim, que as contribuições de intervenção no domínio econômico não podem ter critério material ou base de cálculo de impostos estaduais e municipais, sob pena de violar a receita possível de tributos de competência de entes políticos diversos da União. Se o fizer, viola a regra de estrutura de tais impostos, o princípio da isonomia entre os entes políticos e os direitos fundamentais do contribuinte em serem tributados naquela medida, e por aqueles tributos discriminados pelo legislador constituinte originário. Também fere de morte o princípio do pacto federativo que, em conjunto com o princípio da isonomia entre os entes políticos, integram o núcleo duro constitucional (§ 4º, 60, CF/88).

Roque Antonio Carrazza (2019, pp. 499-500) também aponta a impossibilidade de a União escolher critério material de imposto estadual ou municipal quando da instituição de contribuição interventiva, pontificando:

As contribuições interventivas não poderão ter materialidade de tributos de competência tributária dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal. Assim, por exemplo, a União poderá criar um adicional do imposto sobre a renda (imposto de sua competência explícita), explicitando que ele se destina à intervenção no domínio econômico. Já, não lhe será permitido instituir uma “contribuição de intervenção no domínio econômico”, sobre vendas de mercadorias, justamente porque a tributação das operações mercantis foi reservada, pela Lei Maior, à tributação dos Estados (o que eles fazem, por meio de ICMS).

Além dos impostos estaduais e municipais, as contribuições de intervenção não poderão ter os mesmos critérios materiais assegurados constitucionalmente às contribuições sociais de seguridade social, pois, neste sistema protetivo, o legislador constituinte originário reservou materialidades, que foram ampliadas pelo legislador derivado, para carrear receitas para a saúde, previdência e assistência sociais.

O legislador constituinte derivado se utilizou de critérios outros, reservados aos impostos, e mesmo diante da constitucionalidade duvidosa dessas emendas constitucionais, o fundamento axiológico fora a proteção do sistema de seguridade social, que agora não pode ser afetado pela retirada da capacidade contributiva pelas contribuições sociais gerais. Imagine-se então por contribuições interventivas, cuja finalidade não resvala diretamente num direito fundamental a ser coberto por determinada proteção social.

Não é constitucional a escolha de fatos jurídicos denotativos de riqueza de áreas que não representem atividades das quais se visa promover incentivo com as ações a serem custeadas pelas contribuições interventivas.

O interesse aqui não é de toda a sociedade, como ocorre nas contribuições sociais de seguridade social, justificadas pelo leque de prestações securitárias a abranger toda a sociedade, como o sistema de assistência social e saúde pública. Nas contribuições interventivas, isso não se verifica.

Pelos comandos do legislador constituinte, temos que as materialidades da hipótese de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico não podem invadir as materialidades dos impostos estaduais e municipais, tampouco

materialidades próprias das contribuições sociais de seguridade social, sob pena de violação das regras de estrutura e princípios constitucionais já apontados.

Seguindo as materialidades ofertadas constitucionalmente, podemos revelar possíveis sujeitos passivos a serem utilizados infraconstitucionalmente para criação da contribuição de intervenção no domínio econômico.

Partindo da premissa delimitada na teoria geral do direito tributário e no artigo 121 do Código Tributário Nacional (CTN), o sujeito passivo deve ser coletado entre as pessoas que têm relação direta e pessoal com o critério material (contribuinte) ou entre aquelas em que a relação com o critério material seja de forma indireta e não pessoal (responsável).

O critério material e a base de cálculo restringem o leque de possibilidades da sujeição passiva do tributo. Circunscrevem, também, a estreita aproximação denotativa de riqueza na atividade. Tal é o caso nas contribuições de intervenção no domínio econômico.

Dentre as materialidades e bases elencadas na Constituição Federal de 1988, os possíveis sujeitos passivos das contribuições de intervenção no domínio econômico são: *o importador ou comerciante de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, a pessoa jurídica que aufera faturamento ou receita bruta, ou a pessoa que pague folha de salários* (esse último, por força da decisão do STF, tema n. 495).

As demais contribuições de intervenção no domínio econômico a serem criadas devem coletar os sujeitos passivos dentre as pessoas que exercem determinadas atividades econômicas cuja área gozará da intervenção positiva (incentivo). Mas deverão ser sempre os possíveis sujeitos passivos daquela atividade econômica que se visa incentivar. E com relação direta ou difusa, contudo, inserido na subárea da atividade econômica cuja destinação do produto da arrecadação fomentará o incentivo.

Conforme apontado, existe uma relação entre o critério material descrito na hipótese de incidência tributária, a sujeição passiva e a base de cálculo.

Nestes termos, as bases de cálculo possíveis das contribuições de intervenção no domínio econômico, seguindo os critérios materiais constitucionais, são: *o valor*

aduaneiro na importação ou valor da operação de comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, o valor do faturamento, a receita bruta e o valor da folha de salários.

As outras bases de cálculo deverão corresponder a atos de atividade econômica das pessoas de determinada área cuja intervenção econômica ocorrerá de forma direta ou difusa, e, principalmente, ter correlação direta com o fato escolhido para compor o critério material da regra-matriz de incidência tributária.

4.4.1.4 A regra de estrutura das contribuições corporativas: imposição do ente competente, elementos possíveis para o critério material, espacial, sujeitos passivos e bases de cálculo da regra-matriz de incidência

Como mecanismo para custear a regulamentação e fiscalização de determinada categoria econômica ou profissional, foram criadas contribuições com destinação específica do produto da arrecadação.

O legislador constituinte designou que as contribuições corporativas são instituídas ou alteradas para servirem de instrumento de atuação na respectiva área da corporação, não deixando qualquer margem para desvio de finalidade no uso desses recursos, sob pena de inconstitucionalidade da exação e responsabilização dos gestores.

Atividades como promoção e eventos festivos não podem ser custeadas pelas categorias econômica ou profissional, sob pena de violação do texto constitucional.

Como se trata de contribuições de determinada corporação, os contornos das regras de estrutura são definidos constitucionalmente na coleta de significação de enunciados normativos diversos. A possibilidade de determinação de sujeitos passivos, do critério material e das bases de cálculo fica mais facilitada nessa espécie de contribuição.

Como as demais contribuições, que encontram fundamento constitucional no artigo 149 da Constituição Federal, as contribuições de interesse das categorias

profissionais ou econômicas são instituídas e modificadas pela União. Ente político que exerce com exclusividade a instituição e modificação das contribuições, até aqui analisadas, e fundamentadas na regra de competência constitucional do *caput* do aludido enunciado prescritivo (149, CF/88).

A União poderá delegar apenas a capacidade tributária ativa, como o faz com as contribuições corporativas, mas, nunca a competência tributária, já que é atributo intrínseco desse poder a indelegabilidade.

Dito de outro modo, os critérios da regra-matriz de incidência das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas devem ser todos instruídos ou modificados pela União, não se admitindo delegação de competência tributária para qualquer conselho, sob pena de violação do inciso I do artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

E não venha se falar em flexibilização do princípio da estrita legalidade tributária, cuja conquista mundial lhe assegurou, em termos amplos, *status* de direito fundamental do cidadão, já que esse não pode ser alçado a figura de contribuinte de forma arbitrária, e por outro veículo normativo que não seja lei.

A modificação dos critérios constitucionais da regra-matriz de incidência tributária das exações deve ser veiculada mediante lei, em sentido formal e material. Isso fora as exceções constitucionalmente dispostas, e para tributos cuja característica principal é servir de meio de intervenção na economia, que são os tributos denominados extrafiscais. O que não é o caso das contribuições corporativas.

Assim, não parece, conforme a Constituição Federal de 1988, atribuição, outorgada a conselho de classe, de alteração de alíquota ou base de cálculo das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Logo, não pode o Supremo Tribunal Federal (STF) agir como legislador constituinte derivado, autorizando a violação do princípio da estrita legalidade tributária, de forma excepcional, nesse caso específico. Excepcionalidade cujo texto constitucional não apresenta, ao contrário, proíbe.

Os critérios materiais das contribuições corporativas devem apresentar relação direta com o ato praticado pelo sujeito passivo na atividade regulamentada pela corporação.

Não se admite tributação de atividade estranha à regulamentação da categoria, por intermédio de contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. A própria denominação adotada constitucionalmente restringe o critério material, bem como os sujeitos passivos e bases de cálculo possíveis.

Nas contribuições corporativas, o legislador constituinte, além de enunciar mandamento de que a contribuição servirá como *instrumento de atuação na respectiva área*, delimitou a finalidade e a destinação do produto da arrecadação aos interesses das categorias profissionais ou econômicas. Mas não qualquer interesse: a contribuição corporativa é destinada a conselho ou entidade que exerce um poder típico do Estado, a regulamentação e fiscalização das atividades.

Dentre os fatos denotativos de riqueza, para constar como possível critério material registrado de forma oblíqua pelo legislador constitucional constituinte, está o fato de *ser inscrito* ou *ser filiado* a determinada categoria profissional ou econômica.

Em não sendo inscrito ou filiado, não será possível a incidência da exação.

Não podem ser chamados a contribuir com contribuições corporativas os terceiros que não são filiados ou inscritos nas categorias profissionais ou econômicas.

Os sujeitos passivos possíveis, nos termos da regra de estrutura constitucional, são os filiados ou inscritos em determinada categoria regulamentada.

A base de cálculo da exação é sempre um ato denotativo de riqueza e, no caso das contribuições corporativas, não podem ser coletados fatos ligados ao produto do exercício da profissão.

Então, não pode ser base de cálculo a receita ou faturamento da pessoa jurídica ou física inscrita ou filiada a determinada corporação, já que a atividade do conselho ou entidade não está ligada a finalidade fiscal típica, não é essa a natureza. Tanto que o valor da contribuição deve ser proporcional ao custo das atividades de fiscalização e regulamentação da atividade econômica ou profissional.

Por isso a importância de que as corporações ou entidades não possam utilizar os recursos provenientes das contribuições em atividades estranhas àquelas atribuídas pelo Estado, de fiscalização e regulamentação. Os eventos festivos promovidos pelos gestores e diretoria dessas entidades em nada têm relação com a fiscalização e regulamentação da atividade, portanto, podem ser custeados por outros

recursos, não pelas contribuições corporativas, sob pena de inconstitucionalidade e responsabilização dos gestores.

Repita-se, o valor das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas deve significar, mediante cálculos atuariais, uma previsão e provisão dos custos da fiscalização e regulamentação, constitucionalmente atribuídos às corporações, e o valor total deverá ser rateado entre inscritos ou filiados.

4.4.1.5 A regra de estrutura das contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública: imposição do ente competente, elementos possíveis para o critério material, espacial, sujeitos passivos e bases de cálculo da regra-matriz de incidência

Como afirmamos no capítulo anterior, as contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública tiveram competência atribuída pelo legislador constituinte originário, que inseriu no texto constitucional o enunciado prescritivo do artigo 149-A, da CF/88.

Esse legislador conferiu, naquele enunciado prescritivo, a competência para os Municípios e Distrito Federal instituírem contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP).

Não alocou essa competência para a União, pela especificidade e peculiaridade do serviço de iluminação pública, visto que conferiu tal exação no rol de competência dos entes políticos que denotam a proximidade fática com o serviço a ser custeado.

O legislador constituinte destinou o produto da arrecadação dessas contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública. E, como já consignado, o serviço de iluminação pública se aterá a execução e manutenção, obviamente, de serviço já existente, seguindo os termos constitucionais. Contudo, inovando no campo das significações, o Supremo Tribunal Federal (STF), apoiado em fundamentos axiológicos sociais, decidiu ser constitucional que o produto da arrecadação das contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública fosse vertido para

expansão²⁴ da rede de iluminação pública, portanto, para criação do serviço onde antes não existia. Tal nos parece equivocada, já que a expansão da rede de iluminação pública deveria ser executada com recursos do caixa geral, alimentado pelos impostos, não por contribuições, enunciação já exposta, com maior rigor, no capítulo anterior.

Os termos constitucionais do enunciado prescritivo do artigo 149-A são responsáveis por determinar a possível materialidade, base de cálculo e sujeitos passivos dessa exação. A partir daquele texto normativo se constroem tais significações, compondo a regra de competência da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Os entes competentes constitucionalmente para instituição de contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública são os Municípios e o Distrito Federal.

Como ente de natureza jurídica híbrida, o Distrito Federal cumula a competência constitucional para instituição de impostos municipais (147, CF/88) e estaduais (155, CF/88). No campo das contribuições, o texto normativo originário da Constituição (§ 1º, 149, CF/88) concedeu competência para que todos os entes políticos instituíssem contribuições para custeio de regime próprio de previdência social.

O legislador constituinte derivado inseriu, na Constituição Federal de 1988, o novel enunciado prescritivo do artigo 149-A, atribuindo competência para que os Municípios e o Distrito Federal instituíssem contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública.

Nas contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública, os possíveis critérios materiais devem se relacionar diretamente com o serviço de iluminação pública, sob pena de violação da regra de estrutura constitucional.

Obedecendo ao comando constitucional e a teoria geral do direito tributário, os fatos que denotam riqueza com proximidade para serem alçados a categoria de critério material da regra-matriz de incidência tributária poderiam ser: prestar serviço

²⁴ STF – RE 666404, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Relator para acórdão: Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020, Processo Eletrônico Repercussão Geral, DJe-221, Divulg. 03-09-2020, Public. 04-09-2020, Tema – Validade da destinação de recursos advindos da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública também ao melhoramento e à expansão da rede.

de iluminação pública ou consumir iluminação pública. E, pois, dentre esses dois fatos, o consumo de energia elétrica não simboliza capacidade contributiva, mas, sim, uma necessidade social.

Também, o fato de prestar o serviço de iluminação pública não pode ser tributado, já que tal tributo não é uma taxa, para apresentar vinculação do critério material a uma atividade estatal ao contribuinte. E, também por imposição lógica, visto que o ente político Município não poderia tributar com exação a ser arcada por ele próprio, ocupando a sujeição ativa e passiva da relação jurídico tributária.

Cite-se o texto do enunciado constitucional do artigo 149-A da CF/88:

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.

O parágrafo único do artigo 149-A não aponta que o consumidor de energia deve ser sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Em nenhum momento pode-se atribuir ao texto constitucional essa significação.

Digno de nota é lembrar que tributos de competência da União ou dos Estados são cobrados na conta de consumo de energia elétrica, como é o caso, respectivamente, da contribuição do FUST (auferir receita operacional bruta, decorrente de prestação de serviços de telecomunicações nos regimes público e privado) e do ICMS-Energia Elétrica (realização de operação de venda de energia elétrica), que se relacionam com a venda de energia elétrica, não o consumo.

Veja que, na contribuição em estudo, não estamos a falar de consumo da energia elétrica particular, mas, sim, a prestação de serviço de iluminação pública, fatos sem qualquer conexão umbilical.

O primeiro (consumo de energia elétrica) ocorre no interior das propriedades públicas ou privadas, já a iluminação pública se dá no exterior dessas propriedades e sem qualquer vinculação com a primeira. Pode existir uma série de residências que não sejam beneficiadas pelo serviço de iluminação pública, e isso é corrente em várias cidades situadas fora dos grandes centros de produção e consumo, e que utilizam

energia elétrica. O mesmo ocorre dentre o enorme número de propriedades rurais espalhadas pelo vasto território brasileiro, que consomem energia elétrica, mas sem qualquer proximidade com o serviço de iluminação pública.

Nessa senda, consumir energia elétrica ou prestar o serviço de iluminação pública não podem ser critérios materiais da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, restando ao legislador infraconstitucional coletar outro fato para incluí-lo no critério material dessa da regra-matriz de incidência tributária.

Verificando as possíveis materialidades da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, Roque Antonio Carrazza (2019, p. 542) aduz que tal contribuição teria natureza jurídica de imposto e, pelo molde constitucional, poderia ter critério material dos impostos ligados a propriedade, refletindo a localidade do tributo, e o faz nos seguintes termos:

Assim, por exclusão, concluímos que a única materialidade que se ajusta à contribuição “para o custeio de iluminação pública” é a propriedade, a posse, o domínio útil ou o direito de superfície de imóvel situado na zona urbana ou rural do Município ou do Distrito Federal. Trata-se, pois, de um adicional do IPTU (quando o imóvel estiver localizado na zona urbana) e do ITR (estando o imóvel situado na zona rural). Nesta última hipótese, a Emenda Constitucional 39/2002 “outorgou” aos Municípios e ao Distrito Federal a esdrúxula competência para criar e arrecadar um adicional de um imposto federal (o ITR), com destinação específica: o custeio do serviço de iluminação pública. Pedimos escusas, para, monotonamente, insistir que nada disso passa pelo teste de constitucionalidade.

Por essas linhas, o autor considera a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública um adicional dos impostos ligados à propriedade da localidade, em que os principais seriam o imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU) e o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR).

Contudo, o texto constitucional originário não atribui competência para os Municípios e Distrito Federal instituírem novos impostos. Somente a União, nos termos do inciso I do artigo 154, poderá criar novos impostos, mediante veículo introdutor de normas da categoria de lei complementar, e tais impostos devem ser não-cumulativos e não ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição. Sob essa perspectiva, da aludida contribuição possuir natureza jurídica de imposto, o artigo 149-A violaria enunciado normativo constitucional que assegura direito fundamental ao contribuinte, e, portanto, o núcleo constitucional duro do artigo 60 da Carta.

A atribuição da competência para os Municípios e Distrito Federal instituírem imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU) está limitada à impossibilidade de destinação dos impostos seguindo o inciso IV do artigo 167, CF/88. O mesmo não ocorre nas contribuições, onde esse elemento da destinação é intrínseco. Esse seria o fundamento para criação da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, cuja destinação é ao serviço de iluminação pública.

Consideramos que contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública possui natureza própria de contribuição, não de imposto. Mas, anuímos com as palavras do insigne professor paulista, com pequenas ressalvas para preservar o limite constitucional da exação, pelo qual, ser proprietário, titular do domínio útil ou possuidor com *animus domini* de propriedade situada na zona urbana do município seria o critério material de melhor adequação à contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Dos traços constitucionais já apontados acerca do critério material, podemos encontrar os possíveis sujeitos passivos da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

As contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública não podem apresentar como critério material da regra-matriz de incidência o consumo de energia particular, por objeção lógica o consumidor de energia pública não pode ser sujeito passivo da presente exação. E tampouco o prestador do serviço de iluminação pública, já que tal exação não é uma taxa para ostentar como critério material uma atividade estatal, e, ainda, por impossibilidade lógica, pois o ente que institui a exação seria o mesmo que presta o serviço.

Resta, dentro da possibilidade do critério material apontado anteriormente, indicar, como possível sujeito passivo da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, o proprietário, o possuidor com *animus domini*, ou o titular de domínio útil de propriedade imóvel situada na zona urbana do município. Por essa razão é afastada a possibilidade de Municípios e Distrito Federal tributarem o fato de ser sujeito passivo o proprietário, titular de domínio útil ou possuidor com *animus domini* de imóvel rural, por enquadrar-se em materialidade do ITR, portanto, tributo de competência da União.

A base de cálculo da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP) necessariamente deve encontrar fundamento na iluminação pública.

Sob essa perspectiva, imaginamos que o custo do serviço de iluminação pública é o objeto representativo de parâmetro da exação. Mas não o custo individual do serviço público de iluminação pública, pela impossibilidade lógica de individualização e mensuração, elementos já mencionados quando da análise da inconstitucionalidade da taxa de iluminação.

Isso decorre por imposição da regra de estrutura da distinção da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Se essa exação é destinada a custear tal serviço, não encontraremos parâmetro desconexo ao apontarmos o custo do serviço de iluminação pública.

Sob a perspectiva do critério material dessa exação consistir em ser proprietário, titular do domínio útil o possuidor com *animus domini* a tributar a propriedade urbana e rural, Roque Antonio Carrazza (2019, p. 542) enuncia:

A base de cálculo da exação é um valor que, de acordo com o legislador local, leve em conta, segundo critérios ditados pela razoabilidade, a capacidade econômica do contribuinte. Assim, o quantum da contribuição deverá ser variável, conforme o imóvel ocupado pelo contribuinte seja residencial, comercial, industrial, rural etc. À guisa de exemplo, a lei local poderá estabelecer que o contribuinte que ocupa imóvel residencial pagará mensalmente, a título de contribuição, x reais; o que ocupa o imóvel comercial, x + y reais; e o que ocupa imóvel industrial, x + y + z reais.

Pensamos, entretanto, que, adequando-se as possíveis materialidades de ser proprietário, titular do domínio útil ou possuidor com *animus domini* de propriedade urbana, que a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, com suas peculiaridades, deveria representar a projeção atuarial do custo do serviço de iluminação pública em determinado tempo, seja mensal ou anual, em termos de rateio, levando em consideração a capacidade contributiva, alcançando os citados sujeitos passivos representativos da relação entre o imóvel e a iluminação pública.

5. A COMPLETUDE DO COMANDO DA REGRA DE ESTRUTURA DAS CONTRIBUIÇÕES: BIVALÊNCIA ENTRE INSTITUIÇÃO E DESTINAÇÃO ESPECÍFICA

A destinação do produto da arrecadação é atributo intrínseco das contribuições. Essa constatação parece mais confortável após percorrer o estudo até aqui engendrado, já que considerações de relevo foram elaboradas nos pontos anteriores. Algumas delas serão retomadas neste capítulo, visando estudo mais acurado da destinação das contribuições.

Relembre-se, a contribuição é uma espécie tributária autônoma em relação aos demais tributos. Apesar da denominação inicial de contribuição, como já salientamos, a contribuição de melhoria não se confunde com as contribuições.

Seguindo os critérios já apresentados neste escrito, a contribuição de melhoria é um tributo que possui descrição de uma atividade estatal no antecedente normativo (realização de obra pública) em relação ao contribuinte (decorrendo a valorização do imóvel do contribuinte), portanto, é um tributo com vinculação do critério material a uma atividade estatal específica referida diretamente ao contribuinte. A contribuição de melhoria não possui destinação do produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa, assim como também não tem o valor arrecadado restituído depois de certo lapso temporal.

Por seu turno, as contribuições não possuem no critério material uma atividade estatal referida ao contribuinte, mas, sim, um fato denotativo de riqueza praticado pelo sujeito passivo. Portanto, as contribuições não possuem vinculação do critério material. Como atributo próprio, a contribuição possui sempre destinação do produto da arrecadação para determinado órgão, fundo ou despesa. Em verdade, é a destinação para realização de uma prestação na área que a fundamentou. E, além disso, não possui restituição do valor da arrecadação depois de certo período de tempo.

Em termos sintéticos, a contribuição é uma espécie de tributo não vinculado, destinado e não restituível.

Nessa pauta, não se pode atribuir gênero com denominação de contribuição, ostentando como espécies a contribuição de melhoria em par com as contribuições. Os atributos dos referidos institutos (contribuições de melhoria e contribuições) não possuem natureza jurídica compatível entre si. Trata-se de tributos distintos, com regimes jurídico-constitucionais diversos.

Tais considerações fulminam as teorias que dividem em uma mesma classe as contribuições de melhoria e as contribuições, já que são institutos de atributos distintos e, de certa forma, repelentes. Mas todas as contribuições fazem parte de uma mesma classe, a dos tributos. Isso decorre da conformação com o conceito de tributo (gênero).

Isso posto, as contribuições apresentam como atributo a destinação do produto da arrecadação, e para isso são criadas, objetivando fomentar determinada prestação na área correspondente ao fundamento finalístico.

Não existe, portanto, contribuição sem destinação específica. Perante um tributo denominado de “contribuição” que não possua destinação específica, teremos um imposto ou contribuição de melhoria. Se o fato descrito na hipótese da regra-matriz de incidência tributária for uma atividade do contribuinte, teremos um imposto, pois, os impostos não são vinculados. Agora, se o fato descrito na hipótese da regra-matriz de incidência tributária for a atividade estatal de realizar obra pública, e dessa obra pública decorrer valorização imobiliária, estaremos diante de uma contribuição de melhoria. Mas nunca uma contribuição.

5.1 A relevância da análise derivativa entre a regra de conduta e a regra de estrutura

A atividade de interpretação dos textos normativos é necessária para alcançar tanto o significado das normas-regra de conduta (regra de comportamento), quanto as normas-regra de estrutura (regra de competência).

Não se pode afirmar certamente que a composição de uma norma de conduta é mais relevante ou menos relevante que uma norma de estrutura. Isso depende da casuística.

Se estamos a formular uma norma para o exame imediato de um fato ocorrido no mundo fenomênico, com alcance concreto em pagar ou não pagar determinado tributo diante da realização do critério material de uma regra de incidência, tendemos a dar maior relevância à norma de conduta. Contudo, se analisamos o fato sob a perspectiva da legalidade ou constitucionalidade de determinada exação, passaremos os olhos com mais atenção na norma de conduta, em primeiro momento, e, em segundo momento, na enunciação e regra de estrutura da exação.

Em termos abstratos, o olhar às regras de estrutura nos confere maior conteúdo e opções no apontamento de validade ou vigência das normas. Daí a importância do estudo das normas de estrutura de determinada exação. Trata-se da análise da compatibilidade ou incompatibilidade de determinada norma jurídica com a norma origem que confere fundamento de validade à norma derivada.

5.2 A confluência de enunciados prescritivos na elaboração da regra de competência das contribuições com bivalência entre incidência e destinação

A construção de uma norma jurídica é tarefa complexa que executamos corriqueiramente. O sujeito cognoscente ascende ao texto normativo para verificar os enunciados prescritivos ali dispostos, formula proposições a partir daqueles enunciados, conformando essas proposições, e constrói, então, um comando (significação).

Essa significação é que deve ser denominada norma jurídica, podendo se apresentar como norma da categoria das regras ou princípios.

Nessa tarefa de construção do sentido, o intérprete circula entre enunciados prescritivos, proposições jurídicas, por diversas vezes. A esses influxos e refluxos podemos denominar de círculo hermenêutico gerador de sentido.

A regra de estrutura (competência) das contribuições pertence, por óbvio, ao gênero norma jurídica. Em sua construção significativa, o sujeito cognoscente (intérprete) percorre o mesmo círculo hermenêutico com análise dos enunciados prescritivos para formular proposições jurídicas e construir significação que apresente o significado da regra de estrutura.

Então, o pressuposto para se construir a norma de estrutura das contribuições é existirem textos normativos que contenham enunciados prescritivos, e cujo conteúdo semântico circunde a espécie tributária em comento, as contribuições.

E quantos enunciados prescritivos (enunciados normativos) são necessários para construção de apenas uma norma jurídica da categoria das regras de estrutura? A resposta é de singular simplicidade: tantos quantos bastem para a construção do comando normativo em sua integralidade.

Inclusive, um enunciado prescritivo pode originar várias normas de mesma categoria (duas regras) ou de espécies distintas (uma regra e um princípio). Para isso, basta o enunciado prescrito servir para construção de dois comandos completos.

Na grande maioria das vezes, principalmente nas regras de estrutura, cujo comando revela maior densidade semântica, mostra-se necessária a visitação de vários enunciados prescritivos para alcançar a significação completa (norma jurídica). Mas isso não é uma imposição sempre verificável, visto que, como afirmamos, tudo dependerá da necessidade de integralidade do comando.

Quando falamos de uma norma de estrutura da contribuição, por diversas vezes, temos que percorrer vários enunciados prescritivos.

É o que ocorre com a regra de estrutura de instituição ou modificação de uma contribuição social de seguridade social: em momento inicial, coleta-se a mensagem do artigo 149 da Carta Federal, na qual é atribuída a competência tributária para ser exercida pela União, de forma exclusiva; no próximo passo, percorrem-se os enunciados prescritivos do artigo 195 do mesmo diploma, verificando as materialidades, bases de cálculo e sujeitos passivos possíveis, e, dentre essas prescrições, se escolhe um conjunto disponível. Essas escolhas seguem a baliza dos princípios constitucionais da legalidade, isonomia, não-confisco, dentre outros.

O mesmo ocorre na fixação da alíquota; mas aí não se esgota, devendo o legislador infraconstitucional (União) ater-se a esses enunciados, e destinar, no mesmo momento, todo o produto da arrecadação dessa contribuição social de seguridade social para uma prestação da área da saúde, previdência ou assistência sociais. Prestação essa que será criada, também no mesmo instante, ou no caso de já existir, poderá ser ampliada nos termos da projeção da arrecadação, por imposição do § 5º do artigo 195.

Note-se, outros enunciados prescritivos também serão consultados, como os artigos 44 (atribuições do Congresso Nacional), 59 (espécies de veículos introdutores), 61 e seguintes (procedimento legislativo), da Carta Federal; também enunciados de ordem infraconstitucional como os constantes na Lei Complementar 95/1998 (dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis) e os da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB, Decreto-Lei 4.657/1942), dentre outros. Estes aqui mencionados são de ordem mais genérica, que podem também compor outra ou outras regras de estrutura, a serem qualificadas, a partir do veículo introdutor desses textos normativos, em constitucionais ou infraconstitucionais.

Esse procedimento aqui descrito de forma muito genérica denota uma diminuta parte do esforço legislativo quando da criação de uma contribuição. A elaboração legislativa de uma contribuição é muito mais complexa.

Fato é que nas contribuições, temos necessária consubstancialidade de enunciados prescritivos impondo a instituição de um tributo cujo produto da arrecadação é destinado para uma prestação específica.

De forma equivocada, poderíamos imaginar que no caso das contribuições teríamos duas regras de estrutura atribuindo competência, uma para construção da regra-matriz de incidência tributária da contribuição, e outra para construção da regra de destinação quando da veiculação da norma de incidência tributária restrita. Não é essa a atividade constitucionalmente imposta.

O fenômeno é mais complexo, já que a mesma regra de estrutura (competência) impõe um direito (criar, modificar ou extinguir uma contribuição) e um dever (destinação do produto da arrecadação para prestação na respectiva área que fundamentou a exação), como comandos bivalentes de implicação recíproca.

De tal sorte, poderíamos afirmar, em termos normativos, que a regra de estrutura das contribuições é configurada para originar uma norma jurídica de incidência com destinação específica. E isso não é tentar aderir à regra-matriz de incidência um critério de destinação do produto da arrecadação.

Essa impossibilidade lógico-formal de apontar um modelo teórico que se restringe a relevante incidência tributária não denota a impossibilidade normativa de construir comando imperativo dotado de hipótese e consequente. Só não pode denominar esse comando de regra-matriz, pois esse modal reflete somente a regra de incidência tributária. Não obstante esse molde teórico ser de importância indelével para o estudo do direito tributário.

Contudo, aqui, o enfoque é outro. Não apenas a regra de incidência tributária, mas, a obrigatoriedade do comando abarcar duas imposições, de incidência e de destinação, irmãs siamesas quando se trata de contribuições.

Por sua peculiaridade, podemos apontar que essa bivalência de comandos normativos, a partir dos enunciados prescritivos constitucionais das contribuições, dá origem a uma norma de estrutura das contribuições, desde que seguindo a tipologia possível (peculiaridade de cada uma das contribuições), na qual, no mesmo comando normativo, teremos a atribuição de competência vinculada a uma destinação específica necessária.

Aprioristicamente, não vislumbramos impossibilidade lógica e semiótica para a construção desse comando normativo. A pragmática da linguagem normativa também corrobora com o que está aqui sendo apresentado.

Aos olhos se apresenta que o teste de constitucionalidade da contribuição depende da correta observância do comando normativo previsto em regra de estrutura, que, por seu turno, revela os contornos possíveis das contribuições. E, dentre esses contornos, a destinação do produto da arrecadação é condição de validade da norma derivada de incidência e destinação, ao mesmo tempo. Ambas estão vinculadas nos planos normativo e factual.

5.3 Da tipologia tributária dada a ausência ou retirada da destinação

Todos os tributos que se enquadram na espécie tributária denominada de contribuição não podem apresentar vinculação do critério material da hipótese da regra-matriz de incidência tributária. Assim, esse critério material nunca descreverá uma atividade estatal referida diretamente ao contribuinte (não vinculado), como também não conterà enunciado prescritivo de restituição do produto arrecadado depois após certo lapso temporal (não restituível), e necessariamente, terá enunciado normativo destinando o produto da arrecadação a determinado órgão, fundo ou despesa, para custear uma prestação específica (destinação).

Um tributo que ostente enunciados normativos de não vinculação, não restituição e destinação será uma contribuição. Não será um imposto, uma taxa, uma contribuição de melhoria ou um empréstimo compulsório. Afinal, todos os tributos apresentam o conjunto de atributos distintos das contribuições, e entre si também. Ao passo que em conjunto formam as cinco espécies tributárias autônomas e distintas entre si.

E mais, os defensores das teorias tripartite, quadripartite ou pentapartite reconhecem o comando constitucional de imposição da destinação do produto da arrecadação desse tributo. Contudo, os adeptos da teoria tripartite (impostos, taxas e contribuições de melhoria) ora afirmam que essa exação destinada, não vinculada e não restituível seria um imposto destinado ou, para outros, seria uma contribuição de melhoria. Mas ali já com vinculação do critério material, destinação específica e não restituição.

Os adeptos da teoria quadripartite reconhecem a destinação necessária dos aludidos tributos e também os denominam de contribuições (espécie), que junto com as contribuições de melhoria (espécie), fatiam parte do gênero contribuição. Alguns reconhecendo que tanto as contribuições de melhoria quanto as contribuições (espécie) seriam destinadas. Mas, nunca retirando da contribuição (espécie) a imposição constitucional de destinação.

Seja reconhecendo a exação destinada sem vinculação do critério material como imposto destinado, seja apontando a exação destinada como espécie do gênero contribuição, a destinação do produto da arrecadação sempre estará presente.

As observações de ordem constitucional sobre as teorias apresentadas (tripartite e quadripartite) já foram apresentadas no capítulo segundo deste escrito, e no bojo dos capítulos seguintes, e não cabe aqui aprofundá-las.

O que nos importa é consignar que se o tributo não for destinado, nunca poderá ser enquadrado enquanto contribuição.

Aqui, lança-se a indagação: E se a contribuição for instituída nos moldes da regra de competência das contribuições, respeitando a especificidade de cada contribuição, assim, sendo um tributo não vinculado, não restituível, que contenha destinação do produto da arrecadação para órgão, fundo ou despesa, de forma específica para determinada prestação, e for retirada essa destinação por veículo normativo do mesmo calibre da instituição (lei infraconstitucional), persiste a validade do tributo ou ele se caracterizará como outra espécie tributária? A resposta deve ser construída partindo-se dos enunciados prescritivos constitucionais. Vamos lá.

A regra constitucional de estrutura de cada espécie tributária é acionada no ato de instituição ou modificação do tributo. Nesse passo, se determinado tributo nasce com destinação específica do produto da arrecadação e lhe é retirada a destinação, tal tributo não vira um imposto. Porque é do comando constitucional, disposto na regra de competência do imposto, ser um tributo não destinado. Para tal, basta percorrer os enunciados prescritivos do inciso I do artigo 145, e os constantes nos artigos 153, 154, 155, 156 e o inciso IV do artigo 167, todos da Carta Federal.

Sob essa ótica, um imposto válido deve nascer sem destinação específica do produto da arrecadação, por força do comando previsto no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal de 1988. Em tendo a destinação do produto da arrecadação, teremos uma taxa ou uma contribuição. Taxa se a materialidade for o exercício do poder de polícia, ou a prestação de um serviço público específico e divisível, já que a destinação é presente. Contribuição, se não houver vinculação do antecedente a uma atividade estatal específica dirigida ao contribuinte, contendo, necessariamente, a destinação do produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa.

Então, o regime jurídico constitucional dos impostos é diferente do regime da mesma bitola que deve ser seguido pelas contribuições. Regimes jurídicos distintos, mas de mesma hierarquia no sistema, pois ambos encontram fundamento no texto constitucional.

Então, ou o imposto surge ou é modificado seguindo a regra de competência própria dos impostos e seus atributos necessários, ou será inconstitucional.

O mesmo ocorre com a contribuição. Ou se segue a regra de estrutura constitucional, prevista inicialmente no artigo 149, quando da criação ou modificação, ou o tributo não é uma contribuição ou, ainda, enquanto contribuição, será inconstitucional. Para ser e continuar sendo uma contribuição, deve seguir o comando constitucional anunciado que aponta necessária destinação do produto da arrecadação, e ausência de vinculação do critério material e de restituibilidade. Somente possui natureza jurídica de contribuição o tributo que tenha todos esses atributos. Não seguindo, como frisamos, será inconstitucional a exação.

Dito de outro modo, a retirada da destinação de uma contribuição não a transforma em um imposto; e vice-versa, a inclusão da destinação em um imposto não o transforma em uma contribuição. Isso decorre do respeito à regra de estrutura constitucional de cada uma dessas espécies tributárias.

Se há retirada da destinação do produto da arrecadação de uma contribuição, ela será inconstitucional. No anverso, se houver inserção da destinação do produto da arrecadação de um imposto, ele será inconstitucional. Tudo isso por força das respectivas regras constitucionais de estrutura (competência), que condicionam a existência da destinação nas contribuições (149, 177, 195, CF/88) e repelem a destinação nos impostos (IV, 167, CF/88).

Tais considerações são aplicáveis tanto no ato de criação quanto modificação de qualquer exação possível.

Nas contribuições, a destinação do produto da arrecadação é pressuposto de validade impelido nos comandos constitucionais das regras de estrutura. Existe uma relação de derivação normativa entre contribuição criada ou modificada (regra de conduta) e sua regra de estrutura que lhe confere os atributos de validade.

Não é porque persistem os critérios para formação da estrutura modal da regra-matriz de incidência que, necessariamente, a norma de incidência seja válida. Basta recorrermos ao exemplo do Estado veicular enunciados prescritivos pelo veículo normativo de lei ordinária estadual apontando que dado o fato de auferir renda, no determinado Estado, no último átimo de tempo do dia 31 de dezembro, surge a obrigação da pessoa física e jurídica, pagarem àquele determinado Estado, o valor de 15% sobre o rendimento ou lucro. Temos a formação de uma regra a ser alocada perfeitamente na regra-matriz de incidência tributária, mas cuja norma de competência constitucional viola o enunciado prescritivo do inciso III do artigo 153, da Carta Federal. Portanto, tal regra de incidência é flagrantemente inconstitucional, na medida em que um Estado instituiu tributo de competência exclusiva da União.

Para o teste de constitucionalidade das contribuições, não basta que uma regra de incidência preencha todos os critérios da regra-matriz de incidência, mas, antes de tudo, a norma de incidência deverá respeitar a regra de estrutura (competência) constitucional. E, no caso das contribuições, a regra de incidência possui bivalência com a regra da destinação do produto da arrecadação, situação apta a forçar a validade do comando em sua integralidade.

Verificar a compatibilidade, ou incompatibilidade, com o comando constitucional previsto na regra de estrutura deve ser o primeiro passo na análise de um tributo. Afinal, é dali que a norma derivada retira seu fundamento de validade.

5.4 Da específica destinação do produto da arrecadação da contribuição

A destinação do produto da arrecadação é atributo intrínseco de qualquer contribuição. Tal destinação tem que ser específica e seguir a finalidade da contribuição a ser criada.

A destinação do produto da arrecadação não se satisfaz com o vínculo desconexo com área da contribuição.

Uma contribuição de intervenção no domínio econômico não pode destinar o produto da arrecadação para uma área social. E o inverso também se verifica: uma

contribuição social não pode destinar o produto da arrecadação para intervenção positiva (incentivo) de determinada área econômica. Ausente, nesses casos, a correlação das contribuições criadas com a regra de estrutura das contribuições em comento.

As regras de estrutura de qualquer das quatro espécies de contribuições (social, interventiva, corporativa, e para o custeio do serviço de iluminação pública) possuem peculiaridades. Não somente na imputação da destinação, mas no conteúdo possível da regra de incidência da exação. No entanto, todas elas contêm comando constitucional de destinação *para suas respectivas áreas* (149 e 149-A, CF/88).

A regra constitucional de estrutura que impõe a destinação das contribuições deve ser respeitada durante a criação ou modificação da exação em si, observando a correlação de validade entre a norma de incidência e a destinação imposta pela Constituição Federal.

A validade da regra de incidência e da destinação da exação está jungida à regra de competência. E a validade da destinação está ligada umbilicalmente à exação, e vice versa. São irmãs siamesas, compartilhando o mesmo coração, em que a ausência de qualquer delas resulta na morte das duas ao mesmo tempo.

Como descrito no ponto anterior, em sendo criada uma exação sem destinação do produto da arrecadação, não estaremos diante de uma contribuição. Deverá ser encontrada a natureza jurídica do tributo e aplicar-lhe o regime jurídico próprio. E mais, retirando a destinação de uma contribuição válida, estaremos diante da perda de validade da contribuição, instituída com fundamento em uma regra de estrutura singular, que confere a aptidão de criar, e, ao mesmo tempo, a obrigação de destinar.

Não basta existir destinação do produto da arrecadação de forma genérica, a regra constitucional de estrutura requer muito mais.

Os termos gerais de imposição da destinação específica são revelados nas contribuições sociais, interventivas e corporativas, pelo comando do artigo 149 da Constituição Federal de 1988, quando utiliza a locução *como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*. Já no caso da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, a própria atribuição de competência se dá por meio da denominação que confere destinação específica (149-A, CF/88).

A despeito das três contribuições de competência exclusiva da União (sociais, interventivas e corporativas), temos outros comandos constitucionais que requerem destinação específica às exações.

Nas contribuições sociais de seguridade social, além da limitação de áreas firmada pelo sistema protetivo (saúde e previdência e assistência sociais – art. 194, CF/88), temos a atribuição de competência para criação dessas contribuições (art. 195, CF/88), enunciando que a seguridade social será *financiada por toda a sociedade* mediante recursos dos entes políticos e das *contribuições sociais*, cujas regras de estrutura estão previstas naquele artigo. Também requer a especificidade de destinação pelo Plano de Custeio, e ao apontar que todos os serviços e benefícios da seguridade social deverão ter sua *correspondente* fonte de custeio (§ 5º, 195, CF/88). Enunciado que também impõe que toda contribuição do sistema protetivo terá sua correspondente prestação de seguridade social. É a regra constitucional da contrapartida.

Na Carta Federal temos mandamento para que as contribuições interventivas tenham destinação específica ao mencionar que servem como instrumento de *atuação em sua respectiva área* (140, CF/88). A própria denominação constitucional da exação lhe impõe servir como incentivo em atividades econômicas necessárias, revelando circunscrição da atuação, devendo, portanto, tal área estar contida no título da ordem econômica.

Mas, para além disso, cada contribuição de intervenção no domínio econômico é criada em área específica, com destinação não menos específica. Quando se atribui a determinada contribuição interventiva incidir sobre a importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, o incentivo deve ser específico para aquela determinada área, na forma de uma ou várias prestações, e não por meio de um programa genérico.

Ao inserir o § 2º no artigo 149 da CF/88, a Emenda Constitucional n. 33/2001 elencou critérios materiais e bases de incidência, como: importação de produtos estrangeiros ou serviços (II), faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro (“a”, III). E na inserção do § 4º do artigo 177, apontou: *ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo* (“a”, II), *ao financiamento de*

projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás (“b”, II) e ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes (“b”, II).

No § 4º, do artigo 177 da CF/88, verificamos a destinação específica apenas na alínea “a” do inciso II. O financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e o financiamento de programas de infraestrutura de transportes não traduzem o comando constitucional de destinação específica a determinada prestação. São destinações genéricas, em descompasso com a regra de estrutura das contribuições interventivas. E, como já assinalamos, também são contrárias às finalidades constitucionais da contribuição em estudo, pois, o meio de financiamento de projetos ambientais, mesmo que correlacionados com a indústria do petróleo e do gás, é próprio da *ordem social* e não da *ordem econômica*. Programas de infraestrutura de transportes são custeados por impostos, através do caixa geral, sendo inclusive uma atividade estatal necessária. Logo, não apresentam a especificidade de destinação requerida pela regra de estrutura da exação e, tampouco, para áreas de finalidade da exação.

Sobre as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (contribuições corporativas), a própria designação da exação não deixa margem para o âmbito de atuação, mas deve a exação ter destinação específica para regulamentação e fiscalização das categorias (atividades do Estado delegadas às categorias profissionais ou econômicas). O produto da arrecadação que for para outra atividade, como promoção de festas, entretenimento e conexos destoam da destinação e finalidade constitucional.

A destinação do produto da arrecadação de forma genérica a fundo, órgão ou despesa não traduz a destinação requerida pelos comandos constitucionais. Inclusive, fica impossível verificar a observância do comando constitucional de destinação, com a mera destinação genérica.

5.5 Da destinação do produto da arrecadação para atividade a ser criada

Como vimos, algumas áreas estão deixando de ser financiadas pelo caixa geral (alimentado, quase em sua totalidade, por receitas tributárias dos impostos), para

serem custeadas por uma contribuição criada para destinar o produto da arrecadação. Isso é tentar esquivar-se das regras constitucionais de estrutura das contribuições.

Não se pode criar contribuição alguma para custear despesa que já existe. Essa não é a finalidade da destinação do produto da arrecadação desse tributo. A contribuição não é um supedâneo arrecadatório dos impostos.

Quando o legislador constitucional consignou, em enunciado prescritivo, a competência para instituição *de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas* (149, CF/88), não enunciou a instituição desse tributo para financiamento de atuações existentes, mas sim a instituição de contribuições como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. Portanto, atuação necessariamente futura (financiamento de novas atuações) a ser custeada pelas contribuições.

A destinação do produto da arrecadação das contribuições para atividades futuras, não decorre apenas do *caput* do artigo 149 da Carta Federal, mas também de outros enunciados, como os das contribuições interventivas (§ 2º, 149 e § 4º, 177, CF/88), das contribuições sociais de seguridade social (§ 2º, 149 e §§ 4º e 5º, 195, CF/88), e das contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública (149-A, CF/88).

Nesse passo, não se pode criar uma prestação, custeando-a por intermédio dos recursos do caixa geral, carreados pelos impostos, e, em momento posterior, instituir uma contribuição destinando-lhe o produto da arrecadação para aquela atividade. Isso é desviar-se da regra de estrutura que estabelece a finalidade e destinação das contribuições.

Por isso, o jurista deve ficar atento a tais atividades. Os Tribunais Superiores devem repelir fortemente esse desvio dos comandos constitucionais, sob pena de, em não o fazendo, termos destinação das contribuições para custear despesas típicas da Administração Pública. Tal é o caso de qualquer contribuição pagar despesas de projetos de Ministérios ou órgãos da administração direta. Tudo isso sob a roupagem de contribuição.

5.6 A destinação das contribuições como direito fundamental do contribuinte

Os direitos fundamentais surgiram para limitar o poder estatal, sob o pressuposto de que, mesmo o poder absoluto deveria apresentar submissão ao *império das leis*.

No círculo do direito, as normas de limitação do poder estatal apresentaram conquista de relevo e, certamente, a norma que conferiu requisito de legalidade aos comandos a serem exigidos dos administrados inaugura nova perspectiva na regulação de condutas sociais.

O reconhecimento de que o sistema jurídico é um todo escalonado decorre da perspectiva da derivação de normas jurídicas e da própria noção de sistema. Nesse modelo hierárquico, as normas introduzidas pelo texto constitucional denotam maior relevo, na medida em que as normas derivadas encontram fundamento de validade nas normas de estrutura, de forma direta ou indireta.

De posse desse pensamento, reconhecemos que nossa Constituição Federal de 1988 não poupou tinta e papel na construção dos comandos normativos proeminentes do sistema tributário.

Quando se fala que nossa Constituição é analítica, depreende-se daí que de várias questões poderiam ser previstas em normas infraconstitucionais. Mas não estávamos, como ainda não parecemos estar, com a maturidade social necessária para diminuição de enunciados constitucionais, em novo documento dessa importância. E tudo isso se justifica pelo momento histórico anterior à elaboração do texto, e ausência da confluência de ideias necessária para a construção de documento jurídico desse elevado calibre.

No entanto, não se pode negar que, na esfera tributária, os enunciados prescritivos constitucionais são relevantes, na tentativa de proteger a população da arrecadação sem medidas. Em verdade, mesmo com tantos enunciados prescritivos, o que se vê é o cometimento de corriqueiras ilegalidades pelo legislador infraconstitucional.

E, não raras vezes, o legislador infraconstitucional atua em confronto com o próprio texto constitucional, por intermédio de emendas constitucionais que restringem ou tolhem direitos assegurados constitucionalmente pelo legislador originário.

A destinação das contribuições é um típico direito fundamental do contribuinte. Ao criar as contribuições o legislador constituinte originário escolheu áreas de profunda importância para a sociedade. E o fez, pela obrigatoriedade de criação de prestações específicas cujo produto da arrecadação das contribuições fosse destinado também especificamente para aquele custeio.

E mais, em termos pragmáticos, a destinação do produto da arrecadação beneficia a própria população, na medida em que impele a criação de uma prestação a ser custeada por determinada contribuição, apartando-a do caixa geral e seus influxos dos recursos para as mais variadas possibilidades inteligíveis pelas mentes criativas do executivo e do legislador infraconstitucional.

A destinação do produto das contribuições reflete uma limitação ao poder estatal para o contribuinte, assim como a promoção de direitos fundamentais explícitos como a segurança e a propriedade fazem parte do núcleo constitucional sob a égide de *direitos e garantias individuais*. Nestes termos, a destinação do produto das contribuições não pode ser objeto de emenda constitucional que vise mitigá-la (IV, § 4º, 60, CF/88).

5.7 Da retirada de destinação das contribuições por norma constitucional

Por intermédio de Emendas Constitucionais o legislador constitucional derivado vem desconfigurando o texto constitucional, no âmbito da proteção dos contribuintes, criando possibilidades de exações não permitidas pelo legislador originário.

O legislador constituinte derivado desconsidera o texto constitucional e age conforme o momento, com fundamentos extrajurídicos para fixação de tributos inconstitucionais. Tudo isso sob a premissa de ser legislador constituinte. É verdade que o legislador constituinte derivado pode muito, mas não pode tudo.

Tal é o caso da criação de competência das contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública. Se a taxa é inconstitucional, coloque-se no texto constitucional a regra de competência para instituição de uma contribuição, já que esse tributo não é vinculado. Noutra passo, instituir uma contribuição interventiva para financiar atividade típica de caixa geral custeado por impostos, só pode ser para que sobrem mais recursos disponíveis para a administração pública. É o dismantelo da ordem jurídico constitucional tributária.

Perdeu-se a relevância do texto constitucional. Está a se resolver problemas outros a partir da criação ou modificação de tributos no âmbito constitucional, a parecer que o que difere a Constituição da legislação infraconstitucional federal é apenas uma questão de quórum. Não da mensagem, mas, sim, do veículo da mensagem.

É de relevo apontar a possibilidade do reconhecimento de inconstitucionalidade de norma constitucional derivada, atingindo as limitações de ordem material (limite material), ou violando os procedimentos apontados nas regras de estruturas destinadas ao legislador constituinte originário (limite formal).

No limite material, impellido pela Carta Federal, não se pode violar o conteúdo normativo semântico de comandos normativos que configurem sinonímia com a significação dos enunciados normativos previstos no § 4º do artigo 60, e outros ditos “implícitos” da Constituição Federal de 1988.

Já na limitação formal, o legislador constituinte deve seguir todos os enunciados normativos para elaboração do veículo introdutor de normas jurídicas, designados também constitucionalmente, para inserção ou modificação de enunciados normativos constitucionais. É o que ocorre no enunciado do inciso I do artigo 59, e, principalmente, nos outros enunciados normativos constantes do artigo 60, todos da Constituição Federal de 1988, ambos os artigos apontando como fundamento o conteúdo dos procedimentos, órgãos, sujeitos competentes e outros enunciados compatíveis que devem ser seguidos para elaboração e votação de uma emenda constitucional (veículo introdutor de normas).

Basta que o legislador constituinte derivado legisle em violação de algum enunciado normativo com o conteúdo descrito no § 4º do artigo 60 da Constituição Federal de 1988, para que o comando seja inconstitucional.

A possibilidade de controle de constitucionalidade de enunciado normativo inserido na Carta por emenda constitucional, frente ao núcleo constitucional duro, tem amparo nas decisões do Supremo Tribunal Federal (STF). Citemos a decisão da ADI n. 939, de relatoria do então Ministro Sydney Sanches, que ementou:

EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal.

1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição);

2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "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; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

3. Em consequência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

(STF - ADI 939, Relator(a): SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994, PP-05165, EMENT. VOL-01737-02, PP-00160, RTJ VOL-00151-03, PP-00755 – grifos nossos)

O legislador constituinte derivado (legislador constituído) não pode violar as regras constitucionais do legislador constituinte originário (legislador constituinte), cujo conteúdo semântico correlacione-se com os apontados expressamente no § 4º do artigo 60, ou conteúdo significativo do núcleo constitucional duro, previstos implicitamente na Carta Federal.

As normas constitucionais tributárias possuem extensa disciplina na Constituição Federal de 1988, tudo isso como forma de apontar os contornos

necessários, o poder tributário do Estado. Toda norma constitucional cujo conteúdo encontre suporte na Carta limita ou delimita o poder estatal.

Ao percorrer todo o texto constitucional, verificamos que as imunidades constitucionais não se restringem às previstas no inciso VI do artigo 150 da CF/88. Veja a imunidade das taxas para obtenção de certidões em repartições públicas, prevista na alínea “b”, do inciso XXXIV, do artigo 5º, e a imunidade das contribuições sociais de seguridade social das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, encontrada no § 7º do artigo 195, todos da Carta Federal.

Nessa linha, as imunidades constitucionais delimitam a regra de competência constitucional da criação de impostos, taxas e das contribuições. Não limitam as regras de competência, já que não se pode pensar propriamente em limitação quando da atribuição de competência pelo mesmo legislador constituinte originário. O mesmo ocorre com outros comandos de enunciados normativos constitucionais que apuram as regras de competência, como os comandos estampados em normas-princípio. Há, portanto, nesses casos, um delineamento da competência e não uma limitação de competência, visto que esta (a competência) fora conferida naqueles termos.

No geral, é dizer que o delineamento da competência, feito por enunciado normativo constitucional originário, não se apresenta propriamente como uma limitação constitucional ao poder de tributar, mas, um delineamento da regra de estrutura de origem em relação à regra de conduta ou de estrutura derivada.

Firma-se, aqui, que, a partir da entidade determinada para elaborar os enunciados normativos, não se pode atribuir a denominação de limitação constitucional aos enunciados prescritivos veiculados pelo legislador constituinte originário, já que o emissor é o mesmo, e imbuído daquela competência originária. Por tais considerações, podemos reservar a expressão limitação constitucional ao poder de tributar, na relação entre enunciados normativos do legislador constituinte originário e o legislador constituído, seja ele constitucional (derivado) ou infraconstitucional.

Pode-se dizer o mesmo em relação aos enunciados normativos erigidos pelo legislador constituinte derivado (constituído) e o legislador infraconstitucional, seja em função típica ou atípica.

Em estritos termos, toda norma constitucional decorrente de enunciado normativo confeccionado pelo legislador constituinte originário é uma limitação ao poder de tributar em relação ao legislador constituinte derivado e o legislador infraconstitucional. Ou entre o legislador constituinte constituído (constitucional derivado) e as normas enunciadas pelo legislador infraconstitucional. Incluem-se, nesse ponto, as normas de procedimentos (limitação formal).

E a destinação? É uma limitação constitucional ao poder de tributar? Em relação aos enunciados normativos do próprio texto constitucional, elaborado pelo legislador constituinte originário, é uma delimitação de regra de estrutura de determinada exação. Comando enunciado para compor toda regra de estrutura enunciada por aquele legislador originário, principalmente das contribuições.

Já a destinação inserida pelo legislador constituinte originário em relação aos enunciados criados, ou que podem ser criados pelo legislador constituinte derivado e pelo legislador infraconstitucional, é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Podendo, se contrariada, sofrer controle de constitucionalidade.

Por todas as linhas escritas, é fácil perceber que a destinação inserida na regra de competência constitucional da contribuição é direito fundamental do contribuinte. Ele só pode ser tributado, naqueles termos, por uma contribuição. A validade da exação depende da existência da destinação específica que, se não exercida desde a criação da exação, não se trata de contribuição, mas, sim, de imposto, devendo seguir o regime jurídico-constitucional dos impostos. E, caso seja retirada a destinação, teremos um tributo inconstitucional por violação da regra de estrutura, que atribui fundamento de validade à regra derivada.

5.8 Da destinação do produto da arrecadação das contribuições federais para os Estados, Distrito Federal e Municípios por emenda constitucional

Como assentado, os comandos normativos inseridos ou alterados pelo legislador constituinte derivado, contrariando a destinação assegurada na regra de

estrutura enunciada pelo legislador constituinte originário, devem ser reconhecidamente inconstitucionais.

Em análise casuística, que reverbera para todas as possibilidades sinonímias, é de relevo denunciar que qualquer Emenda Constitucional que destinar o produto da arrecadação de contribuição social, interventiva e corporativa para ente político diverso do previsto constitucionalmente no artigo 149, será inconstitucional. As contribuições de competência exclusiva da União não podem ser destinadas para outros entes.

Apresentando aquela especificidade, analisemos o inciso III do artigo 159 da Constituição Federal de 1988, inserido pela Emenda Constitucional n. 42/2003 e alterado pela EC. 44/2004. O texto normativo atual (EC n. 44/2004) do referido inciso III do artigo 159 da CF/88, enuncia: *do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.*

A redação anterior do referido inciso, cuja inserção ocorreu pela EC n. 42/2003, apenas destoava do percentual de destinação naquela redação originária, na qual constava de vinte e cinco por cento, e, na redação atual, está em vinte e nove por cento. Fora isso, o conteúdo normativo de destinação do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico para Estados e Distrito Federal é o mesmo.

E essa espécie de contribuição contém temperos próprios. Lembre-se que a União é o único ente competente para instituição ou modificação de contribuição de intervenção no domínio econômico para servir *como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas* (149, CF/88).

Assim, todo o produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico possui finalidade e destinação específica constitucionalmente. A União poderá instituir e modificar a CIDE para *sua* atuação na ordem econômica. Não a atuação de outro ente. O enunciado normativo constitucional é expresso: *sua* atuação. Atuação de quem? Da União.

E a União pode instruir ou modificar contribuição interventiva para finalidade estranha à atribuída constitucionalmente? E retirar a destinação assegurada constitucionalmente? A resposta é negativa para as duas indagações.

A finalidade da contribuição de intervenção no domínio econômico é de promover incentivo em determinada atividade econômica. Incentivo a ser promovido pela União. Como vimos no capítulo anterior, apenas a União pode promover a intervenção no domínio econômico, e na forma de incentivo. Não podem fazê-lo os Estados, o Distrito Federal ou mesmo os Municípios.

O comando normativo constitucional derivado destina percentual de parte do produto da arrecadação da contribuição interventiva para que os Estados e Distrito Federal a utilizem no financiamento de *programas de infraestrutura de transportes*. Tal comando é inconstitucional frente ao *caput* do artigo 149 da Carta Federal que exige intervenção no domínio econômico pela União.

Mesmo com as críticas já assinaladas ao § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, fato é que, ali, se encontra destinação específica da CIDE-Combustíveis para pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo (“a”, II, § 4º, 177), ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás (“b”, II, § 4º, 177), e ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes (“c”, II, § 4º, 177), a serem promovidos pela União.

Nesse passo, é inconstitucional a retirada da destinação da contribuição de intervenção no domínio econômico, com atribuição de percentual do produto da arrecadação para ente político diverso da União, por afronta à regra de estrutura prevista constitucionalmente no *caput* do artigo 149 da CF/88.

5.9 Da inconstitucionalidade da retirada de destinação das contribuições pelo artigo 76 do ADCT sob a ótica dos direitos fundamentais

No plano constitucional, tivemos a Emenda Constitucional n. 27/2000 inserindo o artigo 76 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que, na maneira tupiniquim, deixou de ser transitório, e vários artigos passaram a ser inseridos, à parte da Constituição, sob a denominação de disposições “transitórias”, portanto, comandos normativos destinados a estabilizar a passagem de uma ordem constitucional para outra. Mas o que estamos a ver é totalmente o inverso. É a desestabilização por inovação na ordem constitucional, ultrapassando a finalidade que lhe foi atribuída e violando a segurança jurídica.

O artigo 76 do ADCT criou a fadada desvinculação das receitas da União, mecanismo com o acrograma DRU. Tal instituto desvinculou 20% da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União de 2000 a 2003 (EC n. 27/2000). Em 2003, pela Emenda Constitucional (EC n. 42), incluiu a desvinculação do produto da arrecadação das contribuições de intervenção no domínio econômico. Assim, desvinculou 20% da arrecadação da União em impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de 2003 a 2007. A EC n. 56/2007 renovou a desvinculação até 31 de dezembro de 2011. A EC n. 68/2011 renovou o prazo até 31 de dezembro de 2015 e excetuou a arrecadação da contribuição social do salário-educação. E, em 2016, a EC n. 93 ampliou o percentual de 20% para 30% (trinta por cento) de desvinculação, incluindo o produto da arrecadação das taxas federais e desvinculação a arrecadação do Regime Geral da Previdência Social, desta vez, até 31 de dezembro de 2023.

A referida Emenda Constitucional n. 93/2016 ainda inseriu os artigos 76-A e 76-B no ADCT, o primeiro desvinculando *de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes*. E o artigo 76-B com o seguinte enunciado prescritivo: *São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que*

vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

Os artigos 76-A e 76-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) desvincularam as taxas e multas, instituídos ou a serem instruídos até 31/12/2023, tudo isso ao arrepio das normas-regras constitucionais de estrutura, notadamente o inciso II do artigo 145 da Constituição Federal de 1988, que destina o produto da arrecadação das taxas para custear o exercício do poder de polícia, ou o serviço público específico e divisível efetivamente prestado ou posto à disposição quando é obrigatório.

Em relação aos impostos previstos nos artigos 76-A e 76-B do ADCT, não há retirada de destinação dos impostos estaduais e municipais, mesmo porque é vedada a destinação dos impostos conforme inciso IV do artigo 167 da Carta Federal. O que ocorreu foi a retirada da repartição das receitas tributárias dos impostos federais a serem carreadas para os Municípios, como o percentual total de arrecadação do Imposto de Renda (IR) incidente na fonte dos rendimentos pagos pelos municípios, a qualquer título, ou para suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (I, 148, CF/88), e 50% da arrecadação com Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), relativamente aos imóveis neles situados, e, em havendo convênio, 100% do produto da arrecadação (II, 148, CF/88). Mas, desta feita, para os fundos constitucionalmente instituídos, Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e Fundo de Participação dos Municípios.

Não podemos ficar silentes diante da flagrante inconstitucionalidade dos artigos 76-A e 76-B do ADCT, por violarem núcleo duro constitucional, qual seja o inciso I do § 4º do artigo 60, que assegura a forma federativa do Estado, bem como o artigo 1º, ambos da Constituição Federal de 1988. Tais enunciados, em conjunto com outros, estabelecem os princípios do Pacto Federativo e isonomia entre os entes políticos, e não podem ser transgredidos por enunciados normativos elencados pelo legislador constituinte derivado. Não resta outra conclusão senão reconhecer que tais dispositivos, e os outros anteriormente citados, ao limitarem o repasse constitucional das receitas tributárias para os Estados, Distrito Federal e Municípios, violam as normas-princípio da isonomia entre os entes políticos e do Pacto Federativo, que balizam comandos tão claros e cunhados pelo legislador constituinte originário.

Pela EC n. 103/2019, excetuaram-se as receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social com a inserção do § 4º do referido artigo. E, antes do prazo fatal, já renovou-se o percentual de desvinculação de 30% (trinta por cento) até 31 de dezembro de 2024, pela Emenda Constitucional n. 126.

É imperioso cravar que o Supremo Tribunal Federal (STF) firmou posição que a desvinculação das receitas da União (DRU) promovida pelo artigo 76 do ADCT não modificaria a regra de repartição de receitas das contribuições de intervenção no domínio econômico cujo produto da arrecadação deve ser repartido com os Estados e Municípios, nos termos do inciso III do artigo 159 da Constituição Federal de 1988. Cite-se a ementa do julgamento da ADI n. 5.628/DF:

CONSTITUCIONAL. FEDERALISMO FISCAL. REPARTIÇÃO DA ARRECADAÇÃO DA CIDE-COMBUSTÍVEIS. ART. 159, III, DA CF. ART. 1º-A DA LEI 10.336/2001. DEDUÇÃO DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO. ART. 76 DO ADCT. REDAÇÃO DA EC 93/2016. AUSÊNCIA DE ALTERAÇÃO NA REPARTIÇÃO DOS RECURSOS ARRECADADOS.

1. Proposta de conversão de referendo de medida cautelar em julgamento definitivo de mérito, considerando a não complexidade da questão de direito em discussão e a instrução dos autos, nos termos do art. 12 da Lei 9.868/1999.

2. O art. 76 do ADCT, na redação dada pela EC 93/2016, não autoriza a dedução do percentual de desvinculação de receitas do montante a ser transferido aos Estados e Municípios em decorrência das normas constitucionais de repartição de receitas.

3. O art. 1º-A, parte final, da Lei 10.336/2001, com a redação da Lei 10.866/2004, é inconstitucional por afronta ao art. 159, III, da CF, uma vez que restringe a parcela da arrecadação da Cide-Combustível destinada aos Estados.

4. Medida Cautelar confirmada e ação julgada parcialmente procedente para declarar inconstitucional a parte final do art. 1º-A da Lei 10.336/2001, com a redação da Lei 10.866/2004.

(STF- ADI 5628, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 24/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-280, DIVULG 25-11-2020, PUBLIC 26-11-2020)

O fundamento da apontada decisão do STF reforça a necessidade de reconhecimento da inconstitucionalidade da retirada de parte da destinação das contribuições, por violação às regras constitucionais de competência das contribuições, que impõem a destinação do produto da arrecadação. Ao contrário, teríamos dois pesos e duas medidas, pois, não seria lógico a norma do artigo 76 do ADCT poder retirar a destinação constitucionalmente imposta ao produto da arrecadação das contribuições, e, noutro giro, reconhecer inconstitucional norma que retire parte da distribuição da receita das contribuições de intervenção no domínio econômico para os Estados e Municípios.

Mas, anteriormente, o Supremo Tribunal Federal apontara, em decisão do RE 566.007/RS, que a desvinculação das receitas da União, efetivada pelo artigo 76 do ADCT, não impõe a “desoneração” proporcional e não repercutiria no contribuinte, seja na busca de afastar-se, na mesma medida, da parcela desvinculada, ou mesmo quanto ao direito de restituição dessa parcela. Decisão ementada:

DIREITOS CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU. ART. 76 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO ENTRE A ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DA DRU E O DIREITO À DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA PROPORCIONAL À DESVINCULAÇÃO. ILEGITIMIDADE PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

1. A questão nuclear deste recurso extraordinário não é se o art. 76 do ADCT ofenderia norma permanente da Constituição da República, mas se, eventual inconstitucionalidade, conduziria a ter a Recorrente direito à desoneração proporcional à desvinculação das contribuições sociais recolhidas.

2. Não é possível concluir que, eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais, teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária.

3. Não tem legitimidade para a causa o contribuinte que pleiteia judicialmente a restituição ou o não recolhimento proporcional à desvinculação das receitas de contribuições sociais instituída pelo art. 76 do ADCT, tanto em sua forma originária quanto na forma das alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais n. 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011. Ausente direito líquido e certo para a impetração de mandados de segurança.

4. Negado provimento ao recurso extraordinário.

(STF - RE 566007, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-028 DIVULG 10-02-2015 PUBLIC 11-02-2015)

Tal julgamento, afetado por repercussão geral, originou o Tema 277 com a seguinte tese firmada: *I - A eventual inconstitucionalidade de desvinculação de receita de contribuições sociais não acarreta a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário; II - Não é inconstitucional a desvinculação, ainda que parcial, do produto da arrecadação das contribuições sociais instituídas pelo art. 76 do ADCT, seja em sua redação original, seja naquela resultante das Emendas Constitucionais 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011.*

Pelo enunciado nesse escrito, diferentemente do apontado em decisão no RE 566.007/RS, a desvinculação das receitas da União alusivas a contribuições, tributos

estes obrigatoriamente destinados segundo as normas constitucionais de competência referidas, torna a parcela desvinculada, *ipso facto*, inconstitucional, surgindo ao contribuinte o direito subjetivo de afastar-se da referida parcela, e, por isso, requerer a repetição de indébito, se já recolhida. A legitimidade do contribuinte também surge da regra constitucional de ser tributado na medida e sob a forma determinada na Constituição Federal, sendo tais considerações normas de caráter fundamental, não podendo ser objeto de emenda constitucional nos termos do inciso IV, § 4º, art. 60, CF/88.

O Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida decorrente em ação de descumprimento de preceito fundamental, ADPF n. 523, dispôs:

EMENTA ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO – DRU. PEDIDO DE EXEGESE AMPLIATIVA DO ART. 157, II, DA CF, A ALCANÇAR AS RECEITAS ORIUNTAS DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESAFETADAS NA FORMA DO ART. 76 DO ADCT. INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO (ART. 1º, CAPUT, E 60, § 4º, I, DA CF). IMPROCEDÊNCIA.

1. No julgamento do RE 566.007/RS (Relatora Ministra Cármen Lúcia, DJe 11.02.2015), em regime de repercussão geral, esta Suprema Corte reconheceu a constitucionalidade da desvinculação das receitas da União – DRU, instituto pelo qual o poder constituinte derivado autoriza a União a dispor, com liberdade, de fração da arrecadação tributária a que a Constituição confere destinação específica, vinculando-a a órgão, fundo ou despesa.

2. Instituída por emenda constitucional, não adstrita aos mesmos limites normativos e semânticos da legislação infraconstitucional, a DRU não é assimilável à espécie tributária objeto dos arts. 154, I, e 157, II, da Constituição Federal.

3. Ao desvincular de órgão, fundo ou despesa trinta por cento da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, o art. 76 do ADCT afasta a incidência de qualquer norma que venha a incidir sobre esses recursos para afetar a sua destinação, expressamente excepcionado, apenas, o salário-educação de que trata o art. 212, § 5º, da CF. Pela própria definição, seria paradoxal afirmar que as receitas desvinculadas, nos moldes do art. 76 do ADCT, estariam, para os efeitos, do art. 157, II, da CF, vinculadas a norma prescritiva de partilha. Receitas desvinculadas são, justamente, aquelas das quais se afasta a eficácia de normas veiculando comandos de vinculação.

4. Na esteira da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, por traduzir exceção estabelecida na própria Constituição, a decisão do poder constituinte derivado de desvincular determinado percentual das contribuições não descaracteriza sua natureza jurídica. Precedentes.

5. Adotando, os mecanismos de flexibilização do orçamento da União, diferentes configurações ao longo do tempo (ECR nº 01/1994, EC nº 10/1996, EC nº 17/1997, EC nº 27/2000, EC nº 42/2003, EC nº 56/2007, EC nº 59/2009, EC nº 68/2011, EC nº 93/2016 e EC nº 103/2019), resulta indiscernível a incorporação de mecanismo homogêneo e permanente de desvinculação ao sistema constitucional de repartição das receitas tributárias.

6. Inocorrência de vulneração ao princípio federativo (arts. 1º, caput, e 60, § 4º, I, da CF), bem como de fraude à Constituição.

7. Arguição de descumprimento de preceito fundamental julgada improcedente.

(ADPF 523, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 08/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-028 DIVULG 12-02-2021 PUBLIC 17-02-2021)

Na decisão da ADPF n. 523, verifica-se certo descompasso lógico com o decidido na ADI n. 5628/DF. Nessa ação direta de inconstitucionalidade firmou-se que a DRU não poderia mitigar o percentual de repasse das contribuições interventivas aos Estados e Municípios, em prestígio ao inciso III do artigo 159 da Constituição Federal de 1988; e, pois, na ADPF n. 523 dispõe-se a possibilidade de *desvincular de órgão, fundo ou despesa trinta por cento da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, o art. 76 do ADCT afasta a incidência de qualquer norma que venha a incidir sobre esses recursos para afetar a sua destinação.*

É dizer, a DRU não pode alterar normas de repartição de receitas destinadas aos Estados e aos Municípios, mas, pode alterar as normas de competência das contribuições, a regra de destinação, a regra da contrapartida das contribuições sociais de seguridade social, e direitos fundamentais do contribuinte. Inverte-se, aqui, a relação de subordinação entre as normas de conduta e as normas de estrutura, e, ainda, a da prevalência dos direitos fundamentais.

Toda retirada de destinação, no plano constitucional, promovida pelo legislador constituinte derivado, é inconstitucional frente ao inciso IV do § 4º do artigo 60 da Constituição Federal de 1988. Pois, ali consta limitação material ao comando inserido por Emenda Constitucional que viole os *direitos e garantias individuais* de qualquer natureza, incluindo, por óbvio, os direitos e garantias dos contribuintes.

5.10 Da retirada de destinação das contribuições por norma infraconstitucional

Quando da instituição ou modificação de uma contribuição, deve, o legislador infraconstitucional, seguir os comandos normativos do texto constitucional, enunciados pelo legislador constituinte originário ou pelo legislador constituinte derivado (constituinte constituído).

E, aqui, cabem algumas considerações. Se o legislador infraconstitucional seguir comando constitucional contrário ao núcleo duro constitucional e enunciado

pelo legislador constituinte derivado será, sim, o enunciado decorrente (infraconstitucional) inconstitucional. De forma concreta, se o fundamento de validade de uma norma decorre de uma norma constitucional derivada que, no confronto, contraria uma norma constitucional do núcleo duro (ou com esse conjunto correlacionada), será inconstitucional a norma infraconstitucional.

Dito de outra forma: a constitucionalidade de determinado enunciado normativo é verificada no confronto desse enunciado com a regra de estrutura constitucional. Se uma determinada norma de estrutura constitucional decorrente (enunciada pelo legislador constituinte derivado) contraria a norma de estrutura constitucional origem (do núcleo duro), tanto a norma constitucional decorrente quanto a norma infraconstitucional também decorrente são, independentemente, inconstitucionais.

Assim, se determinado enunciado normativo infraconstitucional retira a destinação de uma contribuição para utilizar em outra área, mesmo que seja com fundamento no artigo 76 do ADCT da CF/88, será ele inconstitucional por violar o artigo 149 da mesma Constituição Federal de 1988.

Ou, ainda, se a legislação infraconstitucional cria uma contribuição de intervenção no domínio econômico sob o critério material importar ou comercializar petróleo e seus derivados, ou gás natural e seus derivados ou álcool combustível, mesmo após a Emenda Constitucional n. 33/2001, que inseriu o § 4º no artigo 149 da CF/88, e destine o produto da arrecadação para o financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás (“b”, II, § 4º, 177) ou financiamento de programas de infraestrutura de transportes (“c”, II, § 4º, 177), será ela inconstitucional por violar o *caput* do artigo 149 e o inciso IV do § 4º do artigo 60, todos da Carta Federal.

Não é estritamente necessário que as alíneas “b” e “c” do inciso II, do § 4º do artigo 177 da CF/88 sejam declaradas inconstitucionais. Basta o confronto da legislação infraconstitucional com o *caput* do artigo 149 e o inciso IV, do § 4º do artigo 60 da CF/88. Obviamente serão analisados os enunciados constitucionais normativos decorrentes (“b” e “c”, II, § 4º, 177) daquele comando normativo primário (*caput*, art. 149 e IV, § 4º, art. 60), mas, quando se institui uma contribuição de intervenção no domínio econômico, tem-se por fundamento primário o *caput* do artigo 149. Temos

normas de estrutura (“b” e “c”, II, § 4º, 177) decorrentes violando a norma de estrutura originária (*caput*, art. 149).

Então, um enunciado normativo infraconstitucional encontra fundamento primário no enunciado normativo principal (*caput*, art. 149), sendo, de logo, inconstitucional quando aponta destinação para área estranha (meio ambiente e programa de infraestrutura de transportes) às que servem de fundamento para as contribuições interventivas (atividade econômica constante na ordem econômica). Tal norma infraconstitucional viola regra de estrutura originária.

De posse dessas linhas, percebemos que, mesmo a destinação promovida por legislação infraconstitucional, que encontra fundamento em comando normativo constitucional incluído pelo legislador constituinte derivado, à medida que contraria a regra de competência das contribuições, é inconstitucional no confronto direto com a regra de competência originária, não lhe servindo, pois, de fundamento, o comando de competência previsto no texto constitucional contrário à regra de competência originária das contribuições (*caput*, art. 149 e art. 195, CF/88).

Mas, devemos analisar algumas questões específicas, como a da retirada de destinação por norma infraconstitucional em confronto com a destinação legítima também em norma infraconstitucional. Tal está ocorrendo, com certa frequência, pela retirada de destinação, ou atribuição de destinação diversa, promovidas pelas leis orçamentárias que, nesse caso, ultrapassam a natureza que lhes é própria.

5.11 Da retirada de destinação de contribuições previstas em comandos infraconstitucionais por enunciados previstos em lei orçamentária

Os comandos normativos inseridos em lei de diretrizes orçamentárias (LDO) não vinham sofrendo controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal (STF) sob a justificativa de que *a lei orçamentária enunciava atos administrativos em sentido material*,²⁵ como normas individuais e concretas. Assim, possuíam enunciados

²⁵ STF – ADI 2484 MC, Relator: Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2001, DJ 14-11-2003, PP-00011, Ement. Vol.-02132-13, PP-02452.

normativos de efeitos concretos, não se admitindo controle de constitucionalidade, fossem de caráter abstrato ou concreto, daqueles enunciados.

Na ADI n. 2.925/DF foi superada a antiga jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), a partir do reconhecimento da possibilidade de controle concentrado de enunciado normativo previsto em lei de diretrizes orçamentárias (LDO), contrariando regra de estrutura de contribuição de destinação específica e vinculada. Reconhece-se, ali, que a lei orçamentária pode conter normas de caráter abstrato.

No apontado julgamento da ADI n. 2.925/DF, o Supremo Tribunal Federal (STF) posicionou-se no sentido de afastar a possibilidade de lei orçamentária criar crédito suplementar de receita de contribuição de intervenção no domínio econômico, fora da destinação específica e vinculada prevista na Carta Federal, dando interpretação conforme à Constituição, para que toda a receita proveniente da CIDE-Combustível seja destinada nos termos do artigo 177 da CF/88. Ementa que enuncia:

PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - CIDE - DESTINAÇÃO - ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo.

(STF - ADI 2925, Relator(a): ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, DJ 04-03-2005, PP-00010, EMENT. VOL-02182-01 PP-00112 LEXSTF v. 27, n. 316, 2005, p. 52-96)

A partir de tal julgamento, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a possibilidade de controle concentrado de constitucionalidade e, obviamente, controle difuso de constitucionalidade, de enunciado normativo previsto em lei orçamentária que retire ou desvirtue a destinação constitucionalmente assegurada das contribuições.

5.12 Da estrutura lógico-formal da regra de competência das contribuições com a destinação específica

Tivemos oportunidade de analisar a estrutura lógico-formal da regra de estrutura das contribuições no capítulo quatro deste estudo, onde foram apresentadas as estruturas formais construídas por Cristiane Mendonça (2004, p. 71) e por Tácio Lacerda Gama (2017, p. 602), cada uma delas com as especificidades dos autores.

Por seu turno, Eurico Diniz de Santi e Daniel Monteiro Peixoto (2005, pp. 37-38) formularam uma estrutura lógico-formal da regra de estrutura para o estudo da contribuição do PIS/Cofins-Importação, com a inserção dos três critérios da classificação internormativa pentapartite dos tributos, e limitações normativas (como as imunidades e os princípios tributários), apresentando:

$$\text{NCL} = D \{[hs.ho] \rightarrow P [cs.(m .i .p.d.r).cp.ct.ce]\}$$

Onde:

D (dever-ser neutro) = modal que incide sobre toda a fórmula, indicando que a relação de implicação não se dá por relação de causalidade natural, mas por imputação, em conformidade com ato de vontade de determinada autoridade, no caso, a Assembleia Constituinte ou o Congresso Nacional, no exercício da prerrogativa de criar emendas constitucionais;

[hs.ho] (hipótese de incidência) = conjunção das notas aptas a identificar as situações fáticas tomadas como pressupostos para o surgimento da permissão para legislar sobre determinada matéria. Podem ser de duas espécies, em que;

hs (hipótese subjetiva) = estipula a necessidade de o agente ser identificado como pessoa política; e

ho (hipótese objetiva) = estabelece as circunstâncias que devem ou não devem ocorrer para que surja determinada autorização. Via de regra, a Constituição Federal não condiciona o surgimento da prerrogativa de legislar à ocorrência de circunstâncias de fato. Todavia, incluímos o critério acima para suscitar esta possibilidade, como se dá, por exemplo, no caso da prerrogativa da União para instituir, por procedimento de lei ordinária, impostos extraordinários sobre as mais variadas materialidades: esta permissão só nascerá se ocorrida a circunstância fática de o Estado brasileiro encontrar-se em iminência ou caso de guerra externa (CF, artigo 154, II). Também subordina-se a determinados pressupostos de fato a prerrogativa de instituir empréstimos compulsórios (CF, artigo 148, I e II)

→ **(implicação)** = constante lógica que estabelece nexo de causalidade jurídica entre determinados pressupostos fáticos e o surgimento de dada permissão;

P [cs.(m.-i.p.d.r) . cp.ct.ce] (conseqüente) = notas para a composição da conduta que passa a ser permitida, em que “P” (é permitido) indica o modal deôntico que regula o comportamento, e o restante da fórmula, entre colchetes, informa os limites dentro dos quais a conduta há de se realizar. São eles:

cs (critério subjetivo) = estabelece o(s) órgão(s) credenciado(s) ao exercício da competência legislativa. A prerrogativa para instituição da regra-matriz do PIS/Cofins-importação é da União Federal, por meio do Congresso Nacional. Pode também ser excepcionalmente exercida pelo Presidente da República, se presentes os requisitos para o emprego de medida provisória e atendidos, para fins de preservar-lhe a eficácia, os demais ritos procedimentais relativos à conversão em lei ordinária, nos termos do artigo 62 da CF/88.

(m.-i.p.d.r) (critério material) = o conceito de competência traz em si a idéia de limitação. Sem limites, competência desborda-se em poder, noção incompatível com a idéia de Estado de Direito. Assim, nenhum agente está credenciado para tratar de qualquer substância, pois afirmar que certo órgão “é competente” já supõe a adstrição à determinada materialidade. O critério material da competência informa os limites relativos ao conteúdo da norma que será veiculada com o propósito de instituir determinado tributo. Sua composição é complexa e absorve numerosas referências presentes na Constituição Federal.

[...]

i) a materialidade “m”, entendida como conjunto de fatos, reveladores de capacidade contributiva (no caso dos impostos, das contribuições sociais, dos empréstimos compulsórios e das contribuições de melhoria) ou de atividade estatal específica e divisível (no caso das taxas), passíveis de serem utilizados pela pessoa política como hipótese de incidência da regra-matriz de incidência tributária.

ii) em conjugação com as determinações positivas da materialidade há de se observar os enunciados prescritivos que estabelecem as imunidades, tradicionalmente reconhecidas como limitações negativas ao espectro substantivo da competência legislativa tributária, acima representadas por “-i”;

iii) os princípios e demais vetores constitucionais relativos aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes em matéria de tributação “p”, limites a serem considerados no dimensionamento das regras a serem criadas no exercício da competência;

iv) a destinação “d”, referência constitucional que ajuda a identificar a espécie tributária em questão e, conseqüentemente, o regime jurídico de sua formulação legislativa, posterior cobrança e da própria destinação;

v) a previsão ou não de restituição “r” do produto da arrecadação ao sujeito passivo, outra referência a ser considerada no enquadramento da espécie, com repercussões na forma de instituição.

Retomando a investigação dos demais critérios que pautam a conduta do agente competente, resta:

cp (critério procedimental) = previsão do conjunto de fatos jurídicos que deverão se dar de modo concomitante ou sucessivo e que têm por efeito o surgimento de determinado produto, no caso, novos enunciados prescritivos que passarão a compor o plano de expressão do ordenamento jurídico. O critério procedimental estabelece justamente as balizas referentes ao ritual de produção legislativa. A variante procedimental “cp” não pode ser definida de modo isolado, mas em cotejo com o critério material “cm”. Assim, no caso das contribuições sociais para a seguridade social previstas no artigo 195 da CF/88, se a materialidade que se deseja abranger estiver contida num dos incisos ali mencionados, o procedimento será o de lei ordinária, se não, atendidas as condicionantes do artigo 195, § 4º da CF/88, se tratará de fonte adicional de custeio, devendo ser adotado o rito de lei complementar;

ct (critério temporal) = estabelece os marcos cronológicos dentro dos quais o procedimento deverá ser realizado. Não é sempre que a Constituição Federal

estipula este tipo de baliza com relação ao processo legislativo, mas isto não quer dizer que não possam existir. Sobre o tema, Gabriel Ivo observa que “a Constituição Federal proíbe a atividade de enunciação legislativa em determinados momentos, como a reforma da Constituição na vigência de intervenção federal, estado de defesa e de sítio; (...) em outros casos, como no da produção da lei orçamentária, a Constituição Federal estabelece o tempo em que deve ocorrer a atividade de enunciação”. Em matéria tributária, se estiver em jogo, no processo de produção, globalmente considerado, o emprego do instrumento “medida provisória”, dispara-se, a partir de sua publicação, a contagem do tempo para que seja apreciada e convertida mediante votação pelas duas Casas do Congresso Nacional, sob pena de perda de eficácia (CF/88, artigo 62, §§ 3º, 4º, 6º e 7º);
ce (critério espacial) = todo fato jurídico há de estar situado em coordenadas de tempo e de espaço. Com o fato jurídico do exercício da competência não poderia ser diferente. O critério espacial serve justamente para estabelecer o local onde deverá ser realizado o procedimento. O critério espacial para a edição de normas tributárias de competência da União Federal, dessume-se, sem maiores esforços, é Brasília, sede do Congresso Nacional.

A seguir, formularemos a regra de estrutura das contribuições, revelando maior proeminência ao atributo peculiar a todas elas, a destinação. Ao passo que nenhuma contribuição pode ser instituída sem destinação específica, ou modificada para tolher-lhe tal atributo, sob pena de violação frontal à regra constitucional de estrutura das contribuições.

E, para isso, utilizaremos os referenciais das estruturas formais apresentados pelos já citados autores de relevo, no afã de tentar elaborar algumas considerações sobre a representação formal da regra de competência das contribuições, por espécie.

5.12.1 Da estrutura lógico-formal da regra de competência das contribuições federais (sociais, interventivas e corporativas)

Antes faremos a representação lógico-formal da regra de estrutura das contribuições federais (sociais, interventivas e corporativas), que poderá ter o seguinte esboço:

$$\mathbf{NjCF} = \mathbf{H} \{[\mathbf{Acc.cf.(e.t)}] \rightarrow \mathbf{C} [\mathbf{P.U.a.csic.(-v.d.-r).Lm (De.F.Ncc).Lf (p.Cn).ce.ct}]\}$$

Onde:

NjCF = norma jurídica constitucional de estrutura das contribuições federais

H = hipótese da norma de estrutura

. = conectivo lógico que junte os elementos da representação formal

Acc = atribuição constitucional competência para instituir, modificar ou extinguir

cf = contribuições federais

e = critério espacial da hipótese que representa todo território nacional

t = critério temporal da hipótese que se refere até o período de existência da ordem constitucional vigente, pois emenda constitucional não poderá retirar a atribuição de competência constitucional da União, sob pena de violar o princípio do pacto federativo

→ = conectivo do *dever-ser* neutro

C = conseqüente normativo

P = permissão concreta do exercício da competência para contribuições

U = a União

a = atividade de instituição, modificação ou extinção

csic = contribuições sociais, interventivas e corporativas

-v = não vinculadas a uma atividade estatal referida ao contribuinte

-r = não restituível depois de certo lapso temporal

d = destinado a um órgão fundo ou despesa

Lm = limites materiais

De = destinação específica do produto da arrecadação de acordo com as finalidades da contribuição "F"

F = finalidade da contribuição

Ncc = outras normas constitucionais de conteúdo das contribuições, como algumas normas princípio, regras de imunidade, e outras regras constitucionais desse calibre

Lf = limites formais

p = procedimentos legiferantes previstos em outras regras de estrutura, principalmente as constitucionais

Cn = Congresso Nacional como é uma lei federal

ce = critério espacial do âmbito de incidência da norma é o território nacional, especificamente a cidade de Brasília onde está o Congresso Nacional

ct = critério temporal. Nas contribuições a criação ou modificação podem ser exercidas a qualquer momento, dada a facultatividade e incaducabilidade da competência tributária da União para instituir ou modificar contribuições federais

Essa seria a formulação lógica da regra de estrutura das contribuições federais, assim as sociais, de intervenção no domínio econômico e as corporativas.

5.12.2 Da estrutura lógico-formal da regra de competência da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública

Por ser de competência municipal e distrital, a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública apresentará peculiaridades, ao se referir ao sujeito competente e ao critério espacial.

Vamos ao esboço lógico-formal da regra de competência da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, que pode ser assim apresentado:

$$\mathbf{NjCip} = \mathbf{H} \{[\mathbf{Acc.cip.(e.t)}] \rightarrow \mathbf{C} [\mathbf{P.M.a.cip.(-v.d.-r).Lm (De.F.Ncc).Lf (p.Cv).ce.ct}]\}$$

Onde:

NjCip = norma jurídica constitucional de estrutura da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública

H = hipótese da norma de estrutura

. = conectivo lógico que junte os elementos da representação formal

Acc = atribuição constitucional competência para instituir, modificar ou extinguir

cip = contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública

e = critério espacial da hipótese que representa todo território nacional

t = critério temporal da hipótese que se refere até o período de existência da ordem constitucional vigente, pois emenda constitucional não poderá retirar a atribuição de competência constitucional dos Municípios e do Distrito Federal, sob pena de violar o princípio do pacto federativo

→ = conectivo do *dever-ser* neutro

C = consequente normativo

P = permissão concreta do exercício da competência para contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública

M = Municípios (ou distrital "Df", no caso de instituição pelo Distrito Federal)

a = atividade de instituição, modificação ou extinção

cip = contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública

-v = não vinculadas a uma atividade estatal referida ao contribuinte

-r = não restituível depois de certo lapso temporal

d = destinado a um órgão fundo ou despesa

Lm = limites materiais

De = destinação específica do produto da arrecadação de acordo com as finalidades da contribuição "F", no caso específico para o custeio do serviço de iluminação pública

F = finalidade da contribuição

Ncc = outras normas constitucionais de conteúdo das contribuições, como algumas normas princípio, regras de imunidade, e outras regras constitucionais desse calibre

Lf = limites formais

p = procedimentos legiferantes previstos em outras regras de estrutura, principalmente as constitucionais

Cv = Câmara de Municipal de Vereadores para os Municípios, e no caso do Distrito Federal, a Assembleia Legislativa do Distrito Federal

ce = critério espacial do âmbito de incidência da norma é o território municipal (ou distrital, no caso de instituição pelo Distrito Federal), especificamente a cidade de Brasília onde está o Congresso Nacional

ct = critério temporal. Nas contribuições a criação ou modificação podem ser exercidas a qualquer momento, dada a facultatividade e incaducabilidade da competência tributária dos Municípios ou Distrito Federal para instituírem ou modificarem contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública

Acima está a representação formal da regra de estrutura das contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública.

5.12.3 Apontamentos sobre a hipótese da regra de competência das contribuições

Tivemos oportunidade de analisar a estrutura lógico-formal da regra de estrutura das contribuições federais e da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Agora, apresentaremos algumas considerações de ordem elucidativa.

Na hipótese das regras de estrutura que esboçamos, há referência à atribuição de constitucional de competência (Acc), pois todas as contribuições apresentadas encontram fundamento primário na Carta Federal. E, a partir dessa atribuição é que será possível o exercício da competência apontado no consequente.

Essa atribuição constitucional de competência (Acc) das contribuições federais (cf) ou da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (cip), é delimitada em espaço e tempo determinados.

Nas contribuições federais, a atribuição constitucional de competência tem limitação especial (e) *no território nacional*, e não existe temporariedade limitada para o exercício da competência. Por seu turno, na contribuição para o custeio do serviço

de iluminação pública, tem-se atribuição constitucional de competência delimitada espacialmente (e) *ao território do município ou do distrito federal* e, também, não há norma que limite essa atribuição de competência.

Lembre-se que, no caso dos tributos, não haveria perda de competência com o decurso do tempo (t), já que é característica própria da competência tributária a inciducabilidade, como também o é a facultatividade (caso os entes políticos não criem contribuições, não há qualquer sanção, pois o parágrafo único do artigo 11 da LC n. 101/2000 refere-se ao esgotamento da competência dos impostos, e não das contribuições).

E mais, emenda constitucional não pode retirar essa atribuição constitucional de competência, sob pena de violar o núcleo constitucional duro. O que se admite, e isso ficou provado com a inserção do artigo 149-A na Constituição Federal, é a atribuição de novas competências, como ocorre com a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, conferida aos Municípios e Distrito Federal. Apesar das críticas aqui já apontadas.

Contudo, retirar competência constitucional para instituição de tributos é contrariar o texto constitucional. Mesmo por emenda constitucional não é possível restringir ou retirar competência constitucional tributária (desde que essa atribuição respeite os limites formais e materiais dos comandos constitucionais enunciados pelo legislador constituinte originário).

Se um veículo introdutor de enunciados normativos da categoria de emenda constitucional tentar reduzir ou retirar a competência constitucional tributária, violará o Pacto Federativo, assim, o inciso I do § 4º do artigo 60, da Constituição Federal de 1988.

5.12.4 Considerações sobre o conseqüente da regra de competência das contribuições

No conseqüente da regra de estrutura, temos várias representações essenciais para a instituição de uma contribuição válida, ou seja, seguindo os comandos

constitucionais, e facultando ao ente político União, nas contribuições federais, ou aos Municípios ou Distrito Federal, na contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, presentes os elementos necessários de qualquer contribuição, com as limitações materiais e formais próprias, em espaço e tempo determinados.

Dentre os moldais deônticos disponíveis – proibido (P), obrigatório (O) ou permitido (P) –, as regras de estrutura das contribuições conferem uma permissão (faculdade) para o exercício da competência tributária, o que foi simbolizado no esboço realizado como (P).

O sujeito que recebe essa possibilidade de instituição, modificação ou extinção das contribuições federais é a União (U). Já na contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, esta atribuição de competência se direciona aos Municípios (M) e ao Distrito Federal (Df).

Em rigor técnico, na contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública temos dois sujeitos competentes para instituí-la (M ou Df), cada um em seu respectivo território. A rigor, existiriam duas regras de competência a serem referidas, com distinção dos critérios do ente político competente e seus respectivos territórios.

No conseqüente da regra de estrutura das contribuições, temos as atividades (a) que podem ser exercidas pelo ente político próprio. Tais atividades são descritas como instituição, modificação ou extinção da contribuição respectiva. Preferimos referenciar como três ações, mas, em iniciativa restrita, poderíamos dispor apenas a atividade de instituição, já que a competência tributária confere a possibilidade de instituição, modificação ou extinção da exação. No entanto, preferimos enunciar todas as possibilidades da atividade de competência.

Essas atividades (a) de criar, modificar ou extinguir, por sua vez, se relacionam a um objeto determinado. No caso das contribuições federais, temos a atribuição de competência apontada para as contribuições sociais, interventivas e corporativas (csic).

Naquele rigor técnico, é importante relatar que poder-se-ia referir a cada uma das contribuições que apresentam especificidade entre si. Neste rumo, teríamos três regras de competência das contribuições federais, uma para cada espécie, análise que repercutiria na destinação específica (De) e finalidade (F), também próprias de

cada uma delas. Mas não o fizemos, porque o esboço se refere a competência dos entes políticos.

Se fosse realizada essa repartição, no item contribuições federais, a própria denominação da norma jurídica não poderia ser simbolizada pelo acrograma “NjCF” que se refere, justamente, à norma jurídica constitucional de estrutura das contribuições federais.

Assim, teríamos como acrograma da regra de estrutura das contribuições sociais, “NjCS”; das contribuições interventivas, “NjCI”; das contribuições corporativas, NjCC. O mesmo no conseqüente da regra de estrutura: ao invés de constar “csic” – contribuições sociais, interventivas e corporativas –, seriam representadas, especificamente, as contribuições sociais como “cs”, as contribuições interventivas por “ci”, e as contribuições corporativas como “cc”.

E todas essas especificidades mencionadas repercutiriam na destinação específica (De), finalidade (F) e nas outras normas constitucionais de conteúdo (Nc). Tudo isso com atributos e peculiaridades próprias de cada contribuição, seguindo os comandos constitucionais.

Retomando a ordem estabelecida do esboço da regra de estrutura das contribuições, temos como necessário marcar que todas as contribuições não possuem vinculação do critério material a uma atividade estatal referida ao contribuinte, por isso, o descrito no conseqüente da regra de competência contém expressa ausência do elemento vinculação representada por “-v”. O mesmo ocorre com o atributo de ausência de restituição do valor arrecadado depois de certo lapso temporal, referido como “-r”.

Como atributo próprio da contribuição, temos a necessidade de destinação do produto da arrecadação para órgão, fundo ou despesa, portanto, essa destinação é atributo dessa espécie referenciada como “d”. Essa destinação genérica ganha contornos de especificidade na limitação material, que exige, de cada espécie de contribuição, uma restrição da destinação do produto da arrecadação, elemento referenciado dentro das limitações materiais como “De”, destinação específica, muito ligada à finalidade própria (F) de cada contribuição a ser instituída.

Repita-se: são elementos distintos o “d” como espécie de tributo destinado, com a destinação específica necessária (D), que está, intimamente, jungida com a

finalidade (F). Mesmo porque a intenção dos esboços das regras de competência das contribuições foi destacar a destinação específica própria de cada contribuição, como apontamos no início do tópico anterior.

Nas limitações materiais (Lm) de ordem constitucional, temos a destinação específica (De), que será moldada de acordo com cada espécie de contribuição.

Nas contribuições sociais gerais, a destinação específica deverá custear prestações nas áreas da educação, cultura, desporto, ciência, tecnologia, inovação, comunicação social, meio ambiente, família, criança, adolescente, jovem, idoso e índios. Somente estão excetuadas, dentre as áreas sociais, a saúde, previdência e assistência sociais, áreas próprias da seguridade social que contém previsão de contribuição própria.

Poderíamos referir as destinações específicas (De), dentro dos limites materiais – Lm, também de forma restrita, respectivamente, das contribuições sociais gerais para áreas sociais excetuando a saúde, previdência e assistência sociais, da seguinte forma: “De-s-p-a”. Por sua vez, as contribuições sociais de seguridade social, que apenas podem ter o produto da arrecadação destinado especificamente para saúde, previdência e assistência sociais, seriam simbolizadas como: “Despas”. Nas contribuições interventivas, teríamos a destinação específica para incentivo em atividade econômica, assim, poderia ser representada por: “Deiae”. Em contribuições corporativas, a destinação específica do produto da arrecadação para atividade de fiscalização e regulamentação da corporação também seria acentuada como: “Defrc”. A contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública teria a representação: “Decsip”.

Na destinação específica das contribuições sociais de seguridade social (Despas), teríamos, ainda, como limitação material, a regra da contrapartida que estabelece relação bivalente entre as contribuições e prestações securitárias. Aqui, temos uma correlação atuarial entre a existência da contribuição e o benefício ou serviço a ser prestado nessas três áreas, ao passo que somente poderá ser criada, majorada ou estendida prestação (benefício ou serviço) securitária com a correspondente fonte de custeio total, e, ainda, somente poderá ser criada ou modificada contribuição social de seguridade social, com a respectiva criação ou modificação de específica prestação de seguridade social. É a regra constitucional da

contrapartida (RC), que estaria ladeando a distinção específica (De) e a finalidade (F), nas limitações materiais (Lm) dessas contribuições.

Não menos própria é a finalidade de cada uma das contribuições, que se compatibiliza com a destinação específica.

As contribuições sociais gerais têm como finalidade conferir prestações diversas, como impõe o texto constitucional, nas áreas da educação, cultura, desporto, ciência, tecnologia, inovação, comunicação social, meio ambiente, família, criança, adolescente, jovem, idoso e índios, áreas abarcadas por essa espécie tributária.

As contribuições sociais de seguridade social têm como finalidade (F) promover benefícios e serviços nas áreas da saúde, previdência e assistência sociais. Essa finalidade de promover os benefícios ou serviços poderia ser referida da seguinte forma: “Fbs”.

A contribuição de intervenção no domínio econômico tem como finalidade (F) a intervenção na forma de incentivo em determinada área econômica, a imputar relação imbricada entre o critério material da hipótese da regra-matriz de incidência tributária e a prestação que será custeada pela destinação do produto da arrecadação (De). Nesse contexto poder-se-ia referir a finalidade de incentivo na atividade econômica como: “Fiae”.

Na contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública a finalidade (F) também é revelada pela denominação. Mas qual a finalidade específica? Como referimos no capítulo anterior, a finalidade é custear o serviço, a manutenção e a expansão (com as considerações do STF no RE n. 666404) da rede de iluminação pública. Nesse movimento de especificação, a finalidade de custear o serviço, a manutenção e expansão da rede de iluminação pública poderia ser referida assim: “Fcmesip”.

A própria Constituição Federal de 1988 contém outras normas (regras e princípios) que auxiliam no contorno do conteúdo e procedimento das regras de estrutura, respectivamente, limites materiais e formais. Tem-se, como exemplo, as regras de imunidade (limite material), os princípios (limite material e formal), e outras normas constitucionais que estabelecem o campo semântico e sintático da regra constitucional de estrutura.

As normas constitucionais de conteúdo (Ncc) fazem parte dos limites materiais que delimitam os contornos da significação da regra de estrutura.

Tal é o caso das regras de imunidade, que são normas que impedem o exercício da competência tributária em determinado fato, ações ou sujeitos, delimitando o conteúdo semântico da regra de conduta ou de estrutura derivada da regra de estrutura constitucional. Como a regra de imunidade das *entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei*²⁶, que ajuda na delimitação da regra de estrutura das contribuições sociais de seguridade social.

Mesma delimitação semântica promovem as normas constitucionais de conteúdo (Ncc). É o caso do princípio do não confisco, cuja significação proíbe a utilização do tributo como mecanismo de perda de parcela substancial ou total, em relação ao fato jurídico tributário, identificado pela conjugação da base de cálculo, da alíquota do tributo e da frequência temporal de incidência, no caso de tributos que incidem sobre o patrimônio estático, como o fato de ser proprietário de bem imóvel.

O legislador infraconstitucional deve obedecer ao comando estabelecido na regra de estrutura das contribuições, não podendo fixar base de cálculo superior à representação monetária do critério material para adicionar-lhes outros valores senão os do fato jurídico tributário. Ou mesmo fixar alíquota de contribuição superior ao proporcional e razoável, princípios constitucionais que também compõem aquele rol de limites materiais.

Destaque-se, alguns princípios constitucionais são verdadeiros limites formais. Tal é o caso do princípio da estrita legalidade, que exige, como veículo introdutor de enunciados normativos de incidência e de destinação, a lei em sentido estrito. Comandos normativos que resolvemos alocar como procedimentos dentro dos limites formais.

²⁶ 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:

[...]

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Os limites formais (Lf) são aqueles apontados em normas outras para formação regular do veículo normativo que irá inserir os enunciados prescritivos do texto normativo no sistema.

Na regra de estrutura das contribuições, os limites formais (Lf) encontraram fundamento na Constituição Federal ao apontarem os termos gerais para elaboração das normas infraconstitucionais de incidência e destinação da exação.

Por isso, os procedimentos legiferantes (p), necessários para criação da lei (veículo introdutor), como a regra-matriz de incidência tributária e a regra de destinação, umbilicalmente jungidas por força da regra de estrutura das contribuições, são tão relevantes. Dentre esses procedimentos, incluem-se desde os legitimados para propositura da lei até o ato formal de ingresso no sistema, que se dá com a publicação desse veículo introdutor de normas.

Poder-se-ia referir, dentro dos procedimentos legiferantes (p), o órgão legislativo previsto constitucionalmente. Mas preferimos destacar tais órgãos com indicação expressa na representatividade lógico-estrutural da regra de competência das contribuições. Assim, na regra de estrutura das contribuições federais, apontamos como limite formal (Lm) a necessidade de a enunciação da mensagem descrita no texto normativo partir do Congresso Nacional (Cn). Por sua vez, no caso da regra de estrutura constitucional das contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública, o órgão legiferante é a Câmara Municipal de Vereadores (Cv), e no caso do Distrito Federal, a Assembleia Legislativa do Distrito Federal (Al).

Os critérios espaciais (ce) da regra de estrutura constitucional das contribuições, são três, a depender da contribuição que será criada. No caso das contribuições federais, o critério espacial é a localização espacial do órgão legiferante federal; já nas contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública temos, também, a localização espacial do órgão legiferante, mas, como são dois esses órgãos, cada um em sua limitação de competência, teremos dois critérios espaciais. Na contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública instituída pelos Municípios, será a própria cidade que institui tal contribuição, pois é onde a Câmara de Vereadores está localizada. E quanto à contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública instituída pelo Distrito Federal, teremos como critério especial o

próprio Distrito Federal, na capital Brasília, localização da Câmara Legislativa do Distrito Federal.

Como a competência para instituição de contribuições, seja federal ou municipal e distrital, não está limitada por determinado período, as contribuições federais ou contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública podem ser instituídas ou modificadas a qualquer tempo. Assim, o critério temporal (ct) para o exercício da competência para instituir ou modificar contribuições não apresenta data ou período específico. A vigência e eficácia, por mandamento constitucional dos princípios da anterioridade simples e da anterioridade nonagesimal, podem ficar obstadas durante um período de tempo em função da aplicação isolada ou conjunta dessas normas.

Estas linhas apresentaram os elementos constantes no esboço da regra de estrutura das contribuições federais e da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. E o fizeram sujeitando-se a todas as críticas necessárias e pertinentes, para difusão e consolidação do conhecimento dessas espécies de normas.

5.13 Completude da mensagem normativa da regra de competência das contribuições: a união indissolúvel e condicionante da regra-matriz de incidência com a regra de destinação da contribuição

Por força da regra de estrutura das contribuições, existe uma ligação bivalente entre a regra-matriz de incidência tributária de cada contribuição e a regra de destinação exigida e correlata, ao passo que essa imbricação recíproca é condição de validade de ambas as normas (regra de incidência e regra de destinação).

Ao atribuir competência, a regra de estrutura constitucional das contribuições condiciona a validade da exação à existência de destinação específica conformada à finalidade também exigida.

Nesses termos, no plano normativo infraconstitucional, a regra-matriz de incidência tributária e a regra de destinação, ambas decorrentes daquela regra de

estrutura constitucional, têm condição de validade condicionada, uma em relação a outra.

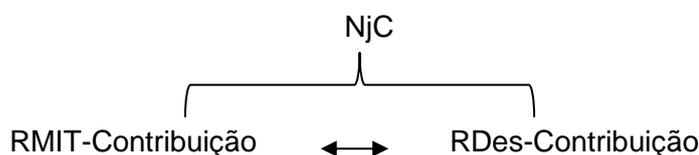
Se houver, no plano infraconstitucional, uma regra de incidência, sem junção inseparável com uma regra de destinação específica, sendo denominada de contribuição, de contribuição não se trata. Podemos estar diante de um imposto ou uma contribuição de melhoria, únicas espécies tributárias que não possuem obrigatoriedade de destinação do produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa.

E mais, para ser considerada uma contribuição de melhoria, como vimos no capítulo terceiro, a exação deve ser vinculada a uma obra pública que valorize o imóvel do contribuinte. Inexistindo essa vinculação de obra pública realizada pelo ente político, estaremos diante de um *imposto*, espécie de tributo cujo critério material não é vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, e cujo produto da arrecadação não pode ser destinado a órgão, fundo ou despesa; e que não é restituível depois de certo lapso temporal.

Para criação e existência válidas de uma contribuição, é necessário que todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária estejam em conformidade, e que a regra de destinação do produto da arrecadação seja específica para determinada prestação, tudo isso em conformidade com a regra constitucional de estrutura das contribuições.

Inicialmente, existe a regra constitucional de estrutura das contribuições que apresenta relação condicionante tanto à regra-matriz da contribuição quanto à regra de destinação, ambas derivadas. E mais, essa regra de estrutura constitucional impõe condicionamento de validade dessas duas regras infraconstitucionais derivadas e, ao mesmo tempo, das regras infraconstitucionais entre si.

Tanto é assim, que poderíamos construir a seguinte representação lógico-formal:



Onde:

\curvearrowright = símbolo de decorrência

NjC = norma constitucional de competência das contribuições

RMIT-Contribuição = regra-matriz de incidência da contribuição

RDes-Contribuição = regra de destinação da contribuição

\leftrightarrow = implicação recíproca

Pelo quê, essa implicação recíproca (\leftrightarrow) entre a regra-matriz de incidência tributária e a regra de destinação da contribuição traduz verdadeiro vínculo de validade previsto na regra constitucional de competência das contribuições.

Seguindo a regra constitucional de competência das contribuições, a condição de validade da regra-matriz de incidência da contribuição também encontra fundamento na regra de destinação.

Em sendo retirada a destinação instituída concomitantemente com a regra-matriz da contribuição, a própria regra-matriz perde sua condição de validade para o sistema. E o inverso também se verifica. Extirpada a regra-matriz da contribuição, a regra de destinação perderá sua validade. Afinal, temos uma implicação recíproca. Portanto, não procede que a retirada de destinação de uma contribuição a transforma em um imposto.

E se tivermos um imposto e, em momento posterior, for lhe atribuída destinação específica de contribuição, esse imposto passa a ser uma contribuição? Acreditamos que não. No aludido caso, teríamos a extinção do aludido imposto. E, então, criação de uma nova contribuição, afinal, as regras constitucionais de estrutura do imposto e da contribuição são diversas, devendo, essa nova contribuição, seguir a limitação formal prevista nos princípios da anterioridade simples e nonagesimal.

E se, no mesmo momento, uma contribuição perder a destinação e for atribuída nova destinação? Por exemplo, suponhamos o caso de determinada contribuição social de seguridade social incidir sobre folha de pagamento e destinar o produto da arrecadação para a assistência social, e tal destinação ser extinta pelo mesmo veículo introdutor de normas, e ao mesmo tempo, alterada agora para destinar o produto da arrecadação para incentivo de uma atividade econômica. Teremos a extinção da contribuição social de seguridade social. E, para a instituição válida de uma contribuição interventiva, seria necessária a inserção de nova regra-matriz de incidência tributária, pois, nesse caso, teríamos regras constitucionais de estrutura distintas.

O mesmo não ocorreria se fosse extinta a destinação de uma contribuição social de seguridade social, com nova destinação do produto da arrecadação também para outra das áreas desse sistema protetivo, pois, nesse caso, teríamos a criação de nova contribuição social de seguridade social, devendo ser respeitado o princípio da anterioridade nonagesimal. Neste último caso, não teríamos a necessidade de introduzir nova regra-matriz de incidência, porque a regra constitucional de estrutura é a mesma.

Fato é que deve sempre ser respeitada a condição derivante da regra constitucional de estrutura das contribuições, bem assim a relação de implicação recíproca de validade que esse mesmo comando normativo impõe à regra-matriz de incidência e à regra de destinação das contribuições. Essa é a mensagem completa da regra constitucional de estrutura das contribuições.

6. CONCLUSÃO

O estudo do fenômeno jurídico, no campo normativo, com amparo das ferramentas da semiótica e da filosofia da linguagem, denota valoroso campo de análise do direito. E, nesse contexto, a norma jurídica é produto do procedimento de interpretação dos enunciados prescritivos constantes no texto normativo. Não existe relação lógica entre cada trecho do texto e uma determinada norma jurídica. Para formulação de uma norma, pode-se percorrer vários enunciados prescritivos; como também, um enunciado prescritivo pode originar várias normas.

Na inter-relação das normas constitucionais construídas a partir dos enunciados constantes dos artigos 148, 149, 149-A, inciso IV do artigo 167 e o artigo 195, todos da Constituição Federal de 1988, encontram-se três critérios úteis para classificar os tributos, são eles: a vinculação, ou não, do critério material a uma atividade estatal específica, relativa ao contribuinte; a destinação, ou não, do produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa; e a restituição, ou não, do produto arrecadado após certo período de tempo. Essa corrente é denominada de teoria pentapartite (ou quinquipartite) dos tributos.

A partir desses critérios, as contribuições formam uma categoria autônoma de tributo, dotada de características específicas combinadas, que nenhuma outra exação possui. Assim, a contribuição é uma espécie tributária que não possui vinculação do critério material a uma atividade estatal específica, relativa ao contribuinte; que necessariamente possui destinação do produto da arrecadação para um órgão, fundo ou despesa que a fundamentou; e que não prevê restituição do produto de sua arrecadação após certo período de tempo.

Nesse prumo de ideias, as contribuições podem ser subdivididas em quatro espécies autônomas de contribuições, seguindo os critérios constitucionais da destinação do produto da arrecadação e da compreensão semântica dos vocábulos utilizados pelo legislador constituinte, cite-se: contribuições sociais, contribuições interventivas, contribuições corporativas e a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

A partir dos mesmos critérios da categoria gênero (contribuição), as contribuições sociais se bipartem em contribuições sociais gerais e contribuições sociais de seguridade social, ambas destinadas para áreas específicas da “ordem social”.

As contribuições sociais gerais são espécies de contribuições cujo critério material da hipótese de incidência não está vinculado a uma atividade estatal específica referida ao contribuinte; em que existe destinação do produto da arrecadação para fazer face a prestações a uma das seguintes áreas: educação, cultura, desporto, ciência, tecnologia, inovação, comunicação social, meio ambiente, família, criança, adolescente, jovem, idoso e índios; e, ainda, constituem um tributo cujo produto da arrecadação não é restituível após certo lapso temporal.

Já as contribuições sociais de seguridade social são espécies de contribuições cujo critério material da hipótese de incidência não está vinculado a uma atividade estatal específica disposta para o contribuinte; em que existe destinação do produto da arrecadação para custear prestações da saúde, previdência e assistência sociais; e, ainda, constituem um tributo cujo produto da arrecadação não é restituível após período de tempo determinado. Seguindo as normas de competência do artigo 195 da Constituição Federal de 1988, podem ser classificadas em: a) contribuições sociais de seguridade social, nas quais os sujeitos passivos são o empregador, a empresa ou entidade equiparada, incidentes sobre: a.1) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; a.2) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho com destinação ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT); a.3) a receita ou o faturamento (COFINS e PIS); a.4) lucro (CSLL).

Da análise acurada da regra constitucional de competência da destinação das contribuições, percebemos que a contribuição “a.1”, aqui listada, não respeita a destinação específica necessária, pois aponta destinação para os benefícios do regime geral de previdência, quando deveria apontar especificamente cada benefício, pelo que também contraria o plano de custeio e a regra da contrapartida (§ 5º, 195, CF/88). Noutro modo, a contribuição “a.2” possui destinação específica para o benefício da aposentadoria especial e outros benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, estando conforme a destinação específica. E, as últimas contribuições citadas (a.3 e a.4), respectivamente incidentes sobre a receita ou o faturamento

(COFINS e PIS) e sobre o lucro (CSLL), não possuem destinação específica por prestação para alguma das áreas da Seguridade Social: saúde, previdência e assistência sociais. Violam, ainda, o plano de custeio e a regra da contrapartida (§ 5º, 195, CF/88).

Ainda, nesse plano das contribuições sociais de seguridade social, temos: a.5) a contribuição social das associações desportivas; a.6) a contribuição social dos clubes de futebol profissional; e, nessa grande análise das contribuições pela norma constitucional de competência da destinação, pode-se afirmar que ambas (a.5 e a.6) também não possuem destinação específica, e tampouco respeitam as regras específicas da seguridade social, como a do plano de custeio e a regra da contrapartida (§ 5º, 195, CF/88).

Dentro das contribuições sociais de seguridade social, apresentam-se, também, as contribuições sociais de seguridade social, nas quais os sujeitos passivos são os empregados, não possuem destinação específica como requerido pela regra de destinação, a regra da contrapartida (§ 5º, 195, CF/88) e o plano de custeio.

Ainda nessa senda, temos outras contribuições sociais de seguridade social que não se enquadraram nas anteriores. São elas: b.1) contribuição social sobre a receita dos concursos de prognósticos; b.2) a contribuição social a cargo do importador de bens ou serviços do exterior, ou equiparado (PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação); b.3) a contribuição social a cargo do produtor rural pessoa física (FUNRURAL-PF); b.4) a contribuição social a cargo do produtor rural pessoa jurídica (FUNRURAL-PJ); b.5) a contribuição social da cooperativa rural (FUNRURAL-Cooperativa). A contribuição descrita no campo “b.1” destina o produto da arrecadação para o Fundo Nacional da Cultura (FNC), o Fundo Penitenciário Nacional (Funpen), o Fundo Nacional de Segurança Pública (FNSP), o Comitê Olímpico Brasileiro (COB), o Comitê Paralímpico Brasileiro (CPB) e o Ministério do Esporte. Tais contribuições violam assim a regra de destinação, o plano de custeio e a regra da contrapartida. E as contribuições descritas no “b.2”, “b.3”, “b.4” e “b.5” não possuem destinação específica, violando a regra da contrapartida, o plano de custeio e a regra de destinação.

Noutro plano de contribuições temos as contribuições interventivas, sempre afetadas pela destinação e finalidade específicas, e cujo produto da arrecadação deve

ser destinado para um incentivo específico, em uma das áreas da atividade econômica. Nas contribuições interventivas, existe obrigatoriedade de intervenção e destinação do produto da arrecadação para área que fundamentou a contribuição em função do enunciado do art. 149 da CF/88. E mais, tal incentivo deve ser temporário.

Percorrendo as espécies de contribuições de intervenção no domínio econômico, verifica-se: c.1) a contribuição interventiva destinada ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA); c.2) a contribuição interventiva destinada ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE); c.3) a contribuição interventiva destinada ao Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (CONDECINE); c.4) a contribuição interventiva destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP); c.5) a contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a Importação e a Comercialização de Petróleo e seus derivados, Gás natural e seus derivados, e Álcool etílico combustível (CIDE-Combustíveis); c.6) a contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Royalties (CIDE-Royalties), Tecnologia (CIDE-Tecnologia) e Assistência Técnica (CIDE-Assistência Técnica).

Agora, confrontando cada uma das espécies de contribuição de intervenção no domínio, com a regra de competência constitucional da destinação daqueles segmentos, apenas a contribuição “c.3” segue incólume no teste. As demais: a “c.1” é destinada aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e a suas atividades complementares, e, sob esse aspecto, respeitaria a regra de destinação específica; a “c.2”, com destinação para financiar a execução da política de Apoio às Microempresas e às Pequenas Empresas, gerida pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), é genérica, não respeitando a destinação específica; a “c.4” é destinada ao SESCOOP, e tem por objetivo organizar, administrar e executar, em todo o território nacional, o ensino de formação profissional, desenvolvimento e promoção social do trabalhador em cooperativa e dos cooperados; dessa forma, destina a arrecadação para o ensino, direito social contido na área social, logo, área estranha à atividade econômica disposta constitucionalmente, portanto, não respeita a regra de destinação; a “c.5” é destinada, com amparo constitucional criado através de emenda constitucional, para o pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do

petróleo e do gás, e, ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes; típico caso onde emenda constitucional fere regra de competência, aqui a regra de destinação, e, portanto, um direito fundamental do contribuinte resguardado pelo inciso IV, § 4º, art. 60, CF/88; nesses termos, norma constitucional inconstitucional; e a “c.6” possui destinação do produto da arrecadação para o Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde e ao Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico, portanto, saúde, ciência e tecnologia são áreas constantes na ordem social, e não na atividade econômica descrita constitucionalmente, portanto, há violação da regra de destinação.

Faltantes duas espécies de contribuições a serem analisadas, as contribuições corporativas e a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP). As contribuições corporativas devem ter como destinação do produto da arrecadação os custos da fiscalização e da regulação da atividade, e, nessa medida, ter fixado o valor, por lei, a ser pago pelo filiado ou inscrito. Assim, o produto da arrecadação da contribuição corporativa não pode ser destinado para festas ou recreação, pois não estamos diante de um clube de benefícios, mas, sim, de requisito para exercício da profissão. Noutro lado, a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP), instituída pelos Municípios e Distrito Federal, deve ter, como destinação da arrecadação, os mecanismos correlatos e indiretamente vinculados ao custeio do serviço de iluminação pública.

Na análise acurada, constatamos que todas as contribuições encontram um núcleo duro constitucionalmente definido a requerer destinação específica do seu produto da arrecadação. E, nesse caminho, verificou-se que a destinação integra a regra constitucional de competência das contribuições. Tudo isso reconhecendo que a regra de competência é um comando cujo conteúdo imediato estabelece os critérios, entes, órgãos ou procedimentos para criação, modificação, extinção, ou do conteúdo, de normas de conduta, ou de outras normas de competência, apresentando, assim, relação condicionadora para essas normas derivadas.

E, para a construção da regra constitucional de competência das contribuições, o intérprete deve percorrer vários enunciados prescritivos constitucionais, não bastando, para isso, a leitura de um enunciado prescritivo. É necessária a consubstancialidade de enunciados prescritivos para chegar-se ao comando completo da regra de competência de cada espécie de contribuição. Daí afirmar que a regra

constitucional de competência da contribuição impõe o direito de criar, modificar e extinguir o tributo, e, no mesmo passo, o dever de destinação do produto da arrecadação para prestação da respectiva área que fundamentou a exação. São comandos bivalentes de implicação recíproca.

A norma de competência da contribuição impõe a implicação recíproca entre a regra de incidência e a regra de destinação, simultâneas na dinâmica normativa e de validade condicionada.

Dessa constatação, se aponta que retirada da destinação por norma posterior não transforma uma contribuição na espécie tributária de imposto, pois ambos foram criados sob regras de competência constitucional distintas. E o inverso também se verifica: se for atribuída destinação para um órgão, fundo ou despesa a determinado imposto, tal fato não o transmuda em contribuição. Em ambos os casos, teremos tributos derivados inconstitucionais, por violação da regra de competência constitucional.

A norma de competência constitucional de cada espécie de contribuição exige destinação específica da contribuição a ser instituída ou modificada, a ser conjugada com a significação da denominação e finalidade da exação. Tal enunciação genérica decorre do enunciado prescritivo do artigo 149 da CF/88, que estabelece a criação ou modificação dessas exações *como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*, o que é confirmado por outros comandos do próprio artigo 149 e dos artigos 177 e 195, todos da CF/88. Também, desses enunciados prescritivos, se infere que a destinação do produto da arrecadação deve ser para atividade, benefício ou serviço a ser criado. E não para socorrer o caixa de prestações já existentes.

Essa destinação das contribuições constitui verdadeiro direito fundamental do contribuinte, pois promove os direitos fundamentais explícitos da segurança e da propriedade, fazendo parte do núcleo constitucional duro, sob a égide de *direitos e garantias individuais* (IV, § 4º, 60, CF/88). E, esse fato leva às seguintes considerações: o legislador constituinte derivado (legislador constituído) não pode promover, por emenda constitucional, restrição, destinação diversa ou retirada de destinação de contribuição, sob pena de violar a regra constitucional de estrutura da destinação, elaborada pelo legislador constituinte originário (legislador constituinte); é inconstitucional a destinação do produto da arrecadação das contribuições federais

para os Estados, Distrito Federal e Municípios por emenda constitucional, como a disposta no inciso III do artigo 159 da CF/88 pelas Emendas Constitucionais n. 42/2003 e 44/2004, pois a regra de competência constitucional da contribuição exige que a atuação seja realizada pela União (*como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, caput*, 149, CF/88); e, ao se promover a desvinculação das receitas das contribuições, desde a Emenda Constitucional n. 27/2000 até a atual n. 103/2019, consubstanciada no artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), houve violação da regra de competência constitucional da destinação, sendo, portanto, inconstitucional.

No plano infraconstitucional, qualquer norma que retirar a destinação com base nas normas veiculadas por emenda constitucional que retirarem ou modificarem a destinação, ou derem destinação diversa da estabelecida em cada regra de estrutura constitucional de contribuição será, também, inconstitucional.

Temos, ainda, que enunciados normativos de efeitos concretos nas leis orçamentárias que retirarem ou desvirtuem a destinação constitucionalmente assegurada das contribuições, poderão sofrer controle de constitucionalidade concentrado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), julgamento da ADI n. 2925.

No plano lógico-formal da norma jurídica constitucional de competência (NjC), constatamos a existência de implicação recíproca (\longleftrightarrow) entre a regra-matriz de incidência tributária de determinada contribuição (RMIT-Contribuição) e a regra constitucional de destinação daquela contribuição (RDes-Contribuição). Tal implicação pode ser representada em determinação lógico-formal, nos seguintes termos: $NiC \equiv RMIT\text{-Contribuição} \longleftrightarrow RDes\text{-Contribuição}$.

Ao cabo, a implicação recíproca entre a regra-matriz de incidência tributária e a regra constitucional de estrutura da destinação das contribuições impõe a validade condicionada de um comando em relação ao outro, ao passo que inexistindo ou conflitando qualquer desses comandos de forma a não respeitar a exigência da regra constitucional de estrutura da contribuição específica, a contribuição será inconstitucional.

BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ATALIBA, Geraldo. GIARDINO, Cléber. **PIS – Exclusão do ICM de sua base de cálculo**. In: Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, n. 35, pp. 151-160.

ÁVILA, Humberto. **Limites à tributação com base na solidariedade social**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (Coords). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALERA, Wagner. **A contribuição social sobre o lucro**, in: Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 1995, n. 67.

_____. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. In: Hugo de Brito Machado (org.). *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. **Contribuições sobre a folha de salários. Remuneração que compõe a sua base de cálculo**. Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT): Belo Horizonte, 2004, ano 2, n. 10, jul. / ago., pp. 45-62.

BARRETO, Aires F. **A nova Cofins: primeiros apontamentos**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha – comércio e Serviços Ltda, n. 103, abril, 2004.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2020.

BECKER, Alfredo Augusto. 1928-1986. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito (o Constructivismo Lógico-Semântico)**. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Noeses, 2022.

_____. **Direito tributário: linguagem e método**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM (TIPI/TAB)**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Oliveira Rocha, 1996, n 12.

NETO, Carlos Augusto Daniel. **Reflexões sobre a reforma dos tributos sobre a renda**. In Reforma Tributária Brasileira. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019, pp. 673-689.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária e sua estrutura normativa**. In: **Teoria comunicacional do direito: diálogo entre Brasil e Espanha**. v.2. organização Lucas Galvão. Coordenação Paulo de Barros Carvalho e Gregório Robles. São Paulo: Noeses, 2017, pp. 559-607.

_____. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GRAU, Eros. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GUASTINI, Riccardo. **Las fuentes del derecho – Fundamentos teóricos**. Editorial Científica Peruana S.A.C. Lima – Perú, 2016.

HART, Herbert. **O conceito de direito**. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

IVO, Gabriel. **O Direito e a Inevitabilidade do cerco da linguagem**. In: O Constructivismo Lógico-Semântico. vol.1. São Paulo: Noeses, 2014.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 6 ed. São Paulo, Martins Fontes, 1998.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2022.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação constitucional dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Curso de direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência Tributária**. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MORCHÓN, Gregório Robles. **As Regras do Direito e as Regras dos Jogos – Ensaio sobre a Teoria Analítica do Direito**. São Paulo: Noeses, 2011.

MOUSSALLEM, Tarek Moyses. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2007.

ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. Bauru, SP: EDIPRO, 2003.

SAMPAIO JR, Tercio Ferraz. **Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **As classificações no sistema tributário brasileiro**. In: Congresso Internacional de Direito Tributário, 1, 1998, Vitória-ES. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998.

SEHN, Solon. **PIS-COFINS, não-cumulatividade e regimes de incidência.** São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SILVA, Frederico Silveira e. LINS, Robson Maia. **A impossibilidade de alteração ou esvaziamento do conteúdo semântico da regra de competência tributária das contribuições sociais de seguridade social.** In *Direito Tributário e Interdisciplinaridade: Homenagem a Paulo Ayres Barreto.* São Paulo: Noeses, 2021.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público.** 4 ed. 10ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2009.

TELLES JUNIOR, Goffredo. **O direito quântico: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica.** 6 ed. São Paulo: Max Limonad, 1985.

TOMÉ, Fabiana Del Padre, **Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal,** 1 ed. Curitiba: Juruá, 2002

_____. **Definição do conceito de “insumo” para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS.** In: VIII CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS DO IBET. São Paulo: Noeses, 2011.

VILANOVA, Lourival, **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo /** Lourival Vilanova. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. **Causalidade e relação no direito.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus logico-philosophicus.** São Paulo: Nacional, 1968.