

ROSELÍ SILMA SCHEFFEL

CONTRIBUIÇÕES
NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO:
RESGATANDO OS LAÇOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO
COM O DIREITO FINANCEIRO

DOUTORADO: DIREITO TRIBUTÁRIO
PUC/SP

SÃO PAULO

2006

ROSELÍ SILMA SCHEFFEL

CONTRIBUIÇÕES
NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO:
RESGATANDO OS LAÇOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO
COM O DIREITO FINANCEIRO

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutora em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Eurico Marcos Diniz de Santi.

PUC/SP
SÃO PAULO

2006

BANCA EXAMINADORA

A todos que,
mesmo no anonimato,
contribuíram para o êxito deste trabalho,
minha gratidão.

“Ao invés, pois, de estarmos a traduzir normas e doutrinas estrangeiras, ou importar produtos acabados, prontos para consumo, tais como leis, regulamentos, decisões judiciais, literaturas, etc., nascidos ao bafejo de outros princípios e engendrados segundo as exigências de outros sistemas, devemos tratar de elaborar *nossa* ciência jurídica, construir *nosso* direito positivo e conhecer a fundo *nossa* sistemática e *nossa* realidade. É isto bem mais difícil e árduo, requerendo mais qualificações do que as necessárias para se ser simples tradutor. Outra forma não há, porém, para solucionar nossos problemas, idôneamente.”¹

¹ Geraldo Ataliba, *Sistema constitucional tributário brasileiro*, p. XVII.

RESUMO

O presente trabalho objetivou perscrutar o entendimento doutrinário e jurisprudencial firmado no sentido que a destinação da receita arrecadada a título de contribuição não interessa ao direito tributário, mas apenas ao direito financeiro, pelo fato da afetação a uma destinação específica não integrar a estrutura da obrigação e nem a regra-matriz de incidência tributária. Isto tem contribuído significativamente na reiterada inobservância, pela União, da destinação da receita que ensejou a instituição da contribuição, afrontando assim, ora o pressuposto constitucional de normatização tributária ou, atendido este, em momento posterior, deixando de destinar a receita obtida a título de contribuição para as finalidades tracejadas nas respectivas leis instituidoras. Neste sentido, estudou-se os princípios constitucionais tributários, identificando o mais adequado significado atinente às contribuições e analisou-se a construção doutrinária e jurisprudencial acerca das diversas espécies de tributo, concluindo que as contribuições para serem legitimamente instituídas, devem fiel observância ao desígnio constitucional que enseja sua criação, condicionada sempre a uma prévia afetação do produto arrecadado, sob pena de subverter o respeito aos direitos dos cidadãos na eqüitativa distribuição dos encargos fiscais e admitir-se, que por via oblíqua, a União desrespeite a transferência constitucionalmente assegurada de receita tributária às demais pessoas políticas, que acaba por implicar em afronta ao princípio federativo, onde para a harmoniosa convivência das ordens jurídicas é necessário observar a discriminação constitucional de competências, nela incluída a das rendas tributárias, que contempla o sistema de participação no produto da receita de entidade de nível superior. Como forma de garantir o direito constitucionalmente consagrado, do constrangimento do Estado sobre o patrimônio do particular, via contribuição, somente se presente e condignamente observada uma específica finalidade, pode o contribuinte opor-se a sua cobrança se não estiver afetada aos fins constitucionalmente admitidos, optando pela discussão em instância administrativa, através do devido processo administrativo tributário ou, renunciando ao contencioso tributário administrativo, optar pelo acesso ao Poder Judiciário, valendo-se, dentre outras ações, do mandado de segurança, da ação declaratória, da ação anulatória, ou da ação de repetição de indébito, na hipótese de haver previsão legal de afetação da receita a determinados gastos constitucionalmente autorizados, mas tenha se verificado o desvio na aplicação dos recursos arrecadados, não se admitindo mais a justificativa de que com a extinção do crédito tributário, mediante o pagamento, a aplicação dos recursos é matéria meramente de direito financeiro, desprestigiando assim os mais caros desígnios constitucionais, deixando os cidadãos contribuintes a mercê da tutela jurisdicional, mesmo diante das mais flagrantes inconstitucionalidades decorrentes da constatação do confronto das leis instituidoras das diversas contribuições desfigurarem os preceitos constitucionais colocados pelo legislador constituinte, em total desrespeito ao Estado Democrático de Direito, acolhido no artigo 1º da *Constituição da República Federativa do Brasil*.

ABSTRACT

The present achievement had as purpose to inquire the jurisprudential and doctrinarian comprehension established in a way that the destination of the gathered product in the quality of assessment doesn't matter to the tributary law, only to the financial law, by the way of the affection to a specific destination not being part of the obligative structure either to a master-rule of tributary incidence. This has contributed to the reiterated inobservance by the Union, of the gathered product destination that had tried the institution of assessment, confronting in this way, either the constitutional pretext of tributary normatization or once it has been considered later, quitting of applying the gathered product in this quality of assessment for the traced purpose in the respective established laws. On this way, it has been studied the tributary constitutional principles, identifying the most suitable meaning referent to the assessment and it has been analyzed the doctrinarian and jurisprudential building arouse several tribute types, concluding that the assessment for it being legitimately instituted owe strict observance to the constitutional aims that tries its creation, always conditioned to a previous affectation of the gathered product, under penalty of subverting the respect to the citizens' rights in the reasonable distribution of the custom income and admit that for oblique via, Union disrespects the transference constitutionally assured from tributary income to other political people, that ends by implying in an affront to federative principle where for the harmonical acquaintanceship of the juridical orders it is necessary to observe the constitutional discrimination of competences included on itself the tributary incomes, that regards the tributary income of superior level entity. As a way to assure the law constitutionally consecrated, from State embarrassment over the person inheritance, via assessment, only if it is present and agreeably observed specific penalty, the contributor can oppose himself to such charge if the same one has not been affected to the constitutionally accepted ends choosing for the discussion in administrative instance, through the correct tributary administrative process or resigning to the tributary administrative contentious, opting by the access to Judiciary Power, using among other actions a warrant of protection of declaratory action, annulatory action or the indebt repetition action, in this hypotheses of existing legal forecast of income affection to specific constitutionally authorized waste, having verified the deviation in the application of the gathered resources, not allowing the justificative that the extinguishments of tributary credit, due the payment, the resources applicability is merely concerned to financial law, disrespecting in this way the most expensive constitutional aim, letting the citizen contributor in the edge of jurisdictional tutelage, even due the most flagrant unconstitutionality resulting from evidence about the confrontation of the established laws of several assessment disguising the constitutional principles put by the legislative constitutor in complete affront to Law Democratic State, quoted in the 1st article of Brazilian Federative Republican Constitution.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 IMPORTÂNCIA E JUSTIFICATIVA DA INVESTIGAÇÃO E DO ESTUDO DO TEMA	9
2 DELIMITAÇÃO DO TEMA E METODOLOGIA ADOTADA	21
1 CONCEITOS FUNDAMENTAIS PARA O ESTUDO DAS CONTRIBUIÇÕES	26
1.1 SISTEMA JURÍDICO.....	26
1.2 NORMA JURÍDICA.....	27
1.3 INTERPRETAÇÃO DO DIREITO	30
1.4 PRINCÍPIOS JURÍDICOS.....	33
1.5 A UNIDADE DO DIREITO. DIREITO TRIBUTÁRIO <i>VERSUS</i> DIREITO FINANCEIRO.....	46
2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NO DIREITO BRASILEIRO	53
2.1 NOTAS INTRODUTÓRIAS	53
2.2 TRIBUTO — SUA SIGNIFICAÇÃO	57
2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS	64
2.3.1 Os impostos	82
2.3.2 As taxas	94
2.3.3 A contribuição de melhoria.....	109
2.3.4 As contribuições.....	119
2.3.5 O empréstimo compulsório	131
3 CONTRIBUIÇÕES.....	139
3.1 ACEPÇÕES DO VOCÁBULO “CONTRIBUIÇÕES”.....	140
3.2 CONTRIBUIÇÕES NO DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	144
3.3 NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES	149

3.4 ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES	166
3.4.1 As contribuições sociais.....	173
3.4.2 As contribuições de intervenção no domínio econômico	180
3.4.3 As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas	183
3.5 ESPECIFICIDADES DAS CONTRIBUIÇÕES.....	185
3.5.1 A norma de competência.....	185
3.5.2 As imunidades	187
3.5.3 Especificidades da regra-matriz de incidência nas contribuições.....	188
3.5.4 Vantagem ou benefício.....	193
3.5.5 Finalidade e destinação do produto da arrecadação das contribuições....	195
4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS APLICÁVEIS ÀS CONTRIBUIÇÕES	204
4.1 PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	205
4.2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA	211
4.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA	217
4.4 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA	222
4.5 PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO	232
4.6 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	243
5 A TREDESTINAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES — SUAS IMPLICAÇÕES.....	255
CONCLUSÕES	283
BIBLIOGRAFIA.....	301

INTRODUÇÃO

1 IMPORTÂNCIA E JUSTIFICATIVA DA INVESTIGAÇÃO E DO ESTUDO DO TEMA

O Estado, para atender suas finalidades precípuas de promover a segurança pública, a prestação jurisdicional, o bem-estar e a justiça sociais necessita de recursos obtidos, via de regra, ao investir sobre o patrimônio particular, exigindo certa quantia em dinheiro, denominada tributo, quer prestando, ou não, uma atividade específica.

Há que se atentar, porém que, embora a receita obtida através de tributos objetive propiciar recursos ao Estado para desincumbir-se de suas finalidades fundamentais, tal aspecto não caracteriza o tributo, porque outras receitas que não as tributárias auferidas pelo Estado, também são destinadas ao cumprimento das atividades fins do Estado.

Partindo do pressuposto que o sistema constitucional tributário brasileiro encontra-se expressamente disciplinado na Constituição Federal e o exame da conceituação de tributo perpassa, necessariamente, os postulados constitucionais, constata-se que a Constituição não cria tributos, mas, ao outorgar competência às diferentes pessoas jurídicas de direito público, declinando as mais diversas materialidades, permite traçar as distinções do tributo com quaisquer outros ingressos no patrimônio público, constituindo-se a

compulsoriedade em característica essencial do tributo, no que tange à obrigatoriedade do particular dar dinheiro aos cofres públicos.

Aceita-se a compulsoriedade como traço característico — posição da qual Luciano Amaro², estribando-se em Alberto Xavier³ e Alfredo Augusto Becker⁴, discorda — porque contém uma índole coativa, a qual independe da vontade do devedor, tanto independe que, é possível até que o devedor sequer tenha vontade, sendo incapaz em termos de capacidade civil, como sói acontecer com o menor, enquanto proprietário de bens imóveis, em relação aos impostos sobre a propriedade.

De todo o exposto, deduz-se que, embora o direito constitucional positivo não defina nem formule a conceituação de tributo, cabendo tal mister ao doutrinador, a Constituição Federal prestigiou uma noção geral de tributo, de tal maneira que, através de suas regras e princípios é possível não só identificar a entidade tributária como distingui-la das demais obrigações, identificando, inclusive, a caracterização de cada uma das espécies tributárias. Além do que, se denota que a definição estatuída no art. 3º, do Código Tributário Nacional, se adequa aos traços constitucionais, razão pela qual, considera-se-o como suficiente para determinar o que seja tributo, uma vez que, ele expressa toda a fenomenologia da incidência que vai desde a previsão da hipótese em lei, passando pela concreta ocorrência do pressuposto de fato, legalmente previsto, até o surgimento da obrigação tributária.

Destarte, tributo é prestação pecuniária compulsória, primeiramente, porque a prestação deve, necessariamente, ser em dinheiro, não

² *Direito tributário brasileiro*, p. 21-22.

³ *Manual de direito fiscal*, p. 39.

⁴ *Teoria geral do direito tributário*, p. 239-242.

havendo que se cogitar como pretendem alguns autores, dentre os quais Héctor B. Villegas⁵ e Celso Ribeiro Bastos⁶, possa ser *in natura*, consistindo até mesmo em trabalho humano, admitindo-se, quando muito, coeficientes tais que sejam facilmente convertíveis em valores correspondentes a moeda corrente⁷, quando em última análise, ter-se-á o cumprimento da obrigação tributária, isto é, o prestar algo, o dar, em dinheiro. Segundo, a compulsoriedade, como já explicado, é inerente ao tributo de tal maneira que caracteriza-o fundamentalmente.

A instituição do tributo em lei é corolário tanto do princípio geral da legalidade (art. 5º, II, da CF), como do princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I, da CF), aos quais a definição de tributo, como contida no art. 3º do Código Tributário Nacional, deve total observância, por tratar-se de norma infraconstitucional, a qual deve fundamentar-se na norma hierarquicamente superior — a Constituição.

Há que se observar ainda, que referida prestação não deve constituir sanção de ato ilícito, sob pena de confundir-se com aquelas oriundas de indenização ou mesmo, com as relações jurídicas tendentes a aplicação de penalidades pelo descumprimento de deveres tributários, que não se constituem em tributos.

Por derradeiro, aceita-se a afirmação de que a prestação deva ser cobrada mediante atividade plenamente vinculada, para assim, exigir-se uma determinada conduta por parte do administrador, impedindo que o mesmo estabeleça atitudes diferenciadas para sujeitos passivos que encontrem-se em

⁵ *Curso de direito tributário*, p. 3.

⁶ *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, p. 139.

⁷ Cf. Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, p. 30.

idênticas situações, prestigiando assim, em termos tributários, o princípio constitucional da isonomia.

O próprio texto constitucional, através de suas regras e princípios, permite distinguir, caracterizando as diferentes espécies tributárias de cujo papel a doutrina não tem se furtado, ao contrário, embora reine a mais absoluta divergência a respeito da classificação dos tributos, tem demonstrado que os estudiosos do direito tributário buscam contínua e incessantemente a verdade científica, para assim desincumbir-se de sua função de elaborar a ciência do direito em consonância com o direito positivo.

Assim, mesmo as posições doutrinárias que estão a merecer uma revisão, foram fundamentais na elaboração doutrinária acerca da classificação dos tributos.

E, embora os doutrinadores alertem para o fato de que as classificações possam apenas ser consideradas úteis ou inúteis⁸, convenientes ou inconvenientes, e seus critérios adequados, menos adequados ou até mesmo inadequados, é a classificação, na medida em que serve para melhor identificar o objeto de análise⁹, que permite identificar as características que compõem cada uma das diferentes espécies tributárias.

Portanto, no caso do direito brasileiro, a classificação resta útil na medida em que fixa critérios imprescindíveis para aplicabilidade do regramento específico de cada espécie tributária, consoante seu peculiar regime jurídico constitucionalmente consagrado.

A tradicional tripartição do gênero tributo em imposto, taxa e contribuição de melhoria, resta confirmada na estrutura constitucional,

⁸ Cf. Carrió Genaro, *Notas sobre derecho y language*, p. 72.

especialmente pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, classificando os tributos: (i) no inciso I, menciona os impostos, remetendo implicitamente aos artigos 153, 155 e 156, inferindo-se, desde logo, qual a materialidade da hipótese de incidência dos mesmos; (ii) no inciso II, contempla as taxas pelo exercício do poder de polícia e pela prestação de serviços públicos, não as confundindo com os impostos; e, (iii) no inciso III, prevê a contribuição de melhoria, exigível no caso de valorização imobiliária causada por obra pública, que embora não a traga explicitada no seu bojo, é a única e possível materialidade de hipótese de incidência desta exação tributária.

Como porém uma classificação não pode restringir-se à mera leitura de um determinado dispositivo constitucional, impondo-se a necessidade do amplo conhecimento das espécies tributárias, segundo sua caracterização de forma harmônica e sistemática, o dispositivo constitucional supracitado não é suficiente para apreender as diversas espécies tributárias contempladas pelo Texto Constitucional, que contempla outros tipos de exações tributárias, com características próprias, como os empréstimos compulsórios (art. 148, I e II) e as contribuições sociais (arts. 149; 195, I, II, III, IV e § 4º; 212, 5º; 239 e 240), e ainda, as contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149, § 2º, I, II e III) e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Quanto às modalidades em que se exprime o gênero tributo, pôde-se observar que enquanto doutrinadores, como Paulo de Barros

⁹ Cf. Carrió Genaro, *Notas sobre derecho y language*, p. 72.

Carvalho¹⁰, Sacha Calmon Navarro Coêlho¹¹, Aliomar Baleeiro¹² e José Artur Lima Gonçalves¹³, advogam a divisão tripartida, outros, como Alfredo Augusto Becker¹⁴, admitem apenas a existência de duas espécies (impostos e taxas), havendo ainda aqueles que, como Celso Ribeiro Bastos¹⁵, reconhecem cinco espécies de tributos (impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios), e aqueles que, como Ricardo Lobo Torres¹⁶, optam pela classificação em quatro espécies (impostos, taxas, contribuições e empréstimo compulsório).

Atentando-se aos diversos posicionamentos, denota-se ainda grande celeuma em torno da classificação dos tributos, que encontra seu ponto de partida no direito positivo, especialmente na Constituição Federal, a qual oferece regras e princípios necessários para uma segura e correta classificação, que tem peculiar implicação na sujeição das espécies tributárias aos princípios constitucionais tributários, os quais podem não só modificar como até mesmo, em determinadas situações, inviabilizar a exigência de determinada exação tributária, pois, não é permitido ao Estado sob a justificativa de obter os meios necessários à consecução de seus fins, extrapolar seu *ius imperium*, quer extrapolando seus direitos em detrimento dos de seus cidadãos, quer desprezando os conceitos dos tributos delineados na Constituição.

Assim, necessário se faz atentar para a importância, há muito enaltecida por Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁷ dos princípios, como forma

¹⁰ *Curso de direito tributário*, p. 33.

¹¹ *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 394.

¹² *Direito tributário brasileiro*, p. 62.

¹³ *Isonomia da norma tributária*, p. 58.

¹⁴ *Teoria geral do direito tributário*, p. 346.

¹⁵ *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, p. 141.

¹⁶ *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 371.

¹⁷ *Curso de direito administrativo*, p. 817-818.

de primar pela coerência e harmonia da composição dos mais diversos elementos sob a perspectiva unitária ao que se denomina sistema, e no caso brasileiro, constitucional tributário que contempla, ao menos em linhas gerais, toda a matéria tributária, encontrando na Constituição os seus princípios fundamentais e suas linhas estruturais, que devem ser respeitadas como forma de frear a voracidade arrecadatória do Fisco.

Porém, como já advertira Maurice Hauriou, não é suficiente que um direito seja reconhecido e declarado, é necessário garanti-lo, porque ocasiões hão de vir em que será discutido e violado¹⁸.

E, partindo do pressuposto que a atividade estatal de instituição de tributos está jungida ao princípio da legalidade que, por sua vez, exige que toda lei e, mesmo ato normativo emanado do Estado, seja praticado em consonância com a Constituição, guardando assim correspondência com os anseios populares contemplados pelo texto constitucional, cujo conteúdo não pode ser ignorado, assim como a observância, quando da edição de lei, de que emane dos órgãos representativos concebidos para tal, como forma de realizar, atestar, a existência do Estado Democrático de Direito, surgiu a inquietação acerca da necessidade do estudo da peculiar característica de afetação da receita das contribuições a finalidades não só constitucionalmente previstas, como exigidas, e as conseqüências práticas daí decorrentes.

A necessidade de se pesquisar as contribuições ressalta e revela a importância de sua escolha, pois, enquanto a doutrina resiste em reconhecer que as contribuições configuram espécie tributária própria, apresentando conformação diversa dos demais tipos de tributo, o Estado

¹⁸ *Derecho publico y constitucional*, p. 120.

brasileiro tem se aproveitado desta situação, nada pacífica, para instituir as mais diversas espécies de contribuições toda vez que, necessita carrear recursos aos cofres públicos, independentemente da sua destinação, quando não as descaracteriza como o fez através da Emenda Constitucional 27¹⁹, acrescentando o artigo 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, cuja redação foi posteriormente alterada pela Emenda Constitucional 42²⁰.

Embora desde os primórdios, os reis, imperadores e, mais recentemente, os próprios Estados democráticos, tenham procurado investir sobre as rendas e o patrimônio dos particulares, como forma de suprir suas necessidades e se financiarem, a aceitação nem sempre foi pacífica, evoluindo da extorsão e expropriação para o consentimento no pagamento dos mais diversos tributos, através da consagração do princípio da legalidade em matéria tributária, onde a atividade estatal de instituição de tributos e explicitação das demais regras atinentes à mesma não só está jungida ao princípio da reserva de lei, como a legalidade funda-se no princípio da constitucionalidade, exigindo que toda lei e ato normativo de um Estado seja praticado em consonância com a Constituição e, pois, que perante esta seja controlável²¹, fixando assim os limites do encargo que cada contribuinte deva suportar no financiamento do Estado.

Para impedir a ânsia arrecadatória, é necessário o Estado conciliar e equilibrar os seus fins com os direitos e interesses dos particulares, assegurados pelas regras e princípios constitucionais que regem a tributação.

¹⁹ O *caput* do art. 76 do ADCT, acrescentado pela Emenda Constitucional 27, de 21/03/2000, dizia:

“Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais”.

²⁰ O *caput* do art. 76 do ADCT, com a redação dada pela Emenda Constitucional 42, de 19/12/2003, diz:

“Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais”.

As contribuições para a seguridade social têm revelado muito mais um caráter arrecadatório²² do que a natureza precípua, atribuída pelo texto constitucional, de contribuir no financiamento da seguridade social²³, destinada a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social na medida em que, no mais das vezes, objetivam apenas carrear recursos aos cofres públicos para a consecução das finalidades do Estado.

A necessidade de recursos para o Estado fazer frente às suas despesas não justifica a exacerbação e a investida da tributação, desconsiderando por completo serem as contribuições sociais forma de financiamento da seguridade social; as contribuições interventivas, forma de custear os gastos despendidos pelo Estado, para interferir no domínio econômico ou consistindo no próprio instrumento de intervenção; e, as contribuições corporativas, hábeis para custear as atividades de regulamentação e fiscalização das categorias profissionais ou para custear determinadas missões reservadas aos sindicatos, federações e confederações.

Nas constantes alterações da legislação infraconstitucional, o que se constata é um total desprestígio das prescrições constitucionais, destinando-se as contribuições a uma maior arrecadação tributária, sem que efetivamente se objetive destiná-las as causas que ensejaram sua instituição, afrontando assim, as normas constitucionais, cuja rigidez não admite ser violada.

²¹ Cf. Gustavo Zagrebelski, *Diritto costituzionale*: Il sistema delle fonti del diritto, p. 57.

²² De meramente carrear receita para abastecer os cofres da União Federal, destruindo, por via oblíqua, o sistema de discriminação constitucional das rendas tributárias, especialmente quanto à participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios no produto da receita tributária da União, como estatuído nos arts. 157 a 162 da Constituição Federal.

²³ Para André Ramos Tavares: “Os custos decorrentes dos benefícios *assistenciais*, bem como os benefícios de *saúde*, são arcados por toda a sociedade, que lhe confere característica própria, já que podem ser concedidos independentemente de qualquer contribuição do beneficiário. Considera-se, pois, que há um interesse público maior, em oferecer certas prestações e assistências em caráter universal.

[...]

A doutrina assinala o princípio da solidariedade entre as gerações como um dos pilares da seguridade social. [...] Pedro Vidal Neto salienta: ‘a solidariedade social está nas raízes da Seguridade Social, impelindo todas as pessoas a conjugarem esforços para fazer face às contingências sociais, por motivos altruístas ou não, desde que

Com o advento das mais diversas legislações infraconstitucionais, há de ser questionado se as contribuições ainda podem ser consideradas como o instrumento adequado para custear as finalidades constitucionalmente pré-determinadas ou se se está frente a exações tributárias diversas que não guardam conexão com a previsão constitucionalmente estatuída.

É imperioso que a ciência do direito supere o preconceito de que somente são relevantes as pesquisas científicas teóricas, havendo que direcionar suas investigações aos campos empíricos e dogmáticos não menos importantes, que possuem em seu cerne a demanda de fundamentação teórica, permitindo assim, aos contribuintes exigirem do Estado o respeito aos direitos que lhes são constitucionalmente assegurados.

A exata compreensão do fenômeno da incidência tributária exige, primeiramente, uma profunda reflexão acerca das regras e princípios fundamentais que o regem e sobre os pressupostos do fenômeno da incidência tributária e da respectiva regra-matriz, objetivando a sua aplicação sobre os objetos da experiência, como forma de perscrutar a verificabilidade e adequação ao sistema do Direito positivo.

Impulsionada pelo inconformismo e posicionada como cidadã-contribuinte surgiram-me as inquietações e os questionamentos acerca da contínua inobservância, principalmente por parte da União, da destinação do produto arrecadado através de contribuições, o que norteou este trabalho.

O presente trabalho busca investigar e descobrir as contribuições como modalidade de financiamento pré-determinado

constitucionalmente e as conseqüências jurídicas das finalidades assinaladas pela Constituição para tais exações tributárias, cuja disciplina é essencialmente jurídica, por merecerem determinadas áreas, como as da seguridade social, no Estado Democrático de Direito, financiamento certo e garantido, cuja vinculação embora, num primeiro momento, seja questão de política constitucional, redundando, ao final, em certas conseqüências intimamente ligadas à seara tributante que não podem continuar sendo olvidadas pela doutrina e, muito menos, pela jurisprudência, embora se reconheça e de nenhuma forma se pretenda negar a necessidade do rigor científico no estudo do Direito, enquanto corpo de linguagem prescritiva, que voltado porém para a conduta humana intersubjetiva, há de ser estudado com os valores mais caros à cidadania, constitucionalmente assegurados, como a vida, a liberdade, a igualdade, a segurança e a propriedade, em torno dos quais são definidos os direitos individuais e fundamentais, como expressivas e necessárias balizas ao poder estatal, especialmente no tocante à sua voracidade tributária.

Assim, este trabalho objetiva pela investigação, demonstrar que a exigência constitucional de imediata e direta vinculação do produto arrecadado a título de contribuição pré-destinada ao custeio de finalidades definidas constitucionalmente, a órgãos ou entidades por ela responsáveis, há de ser cumprida sob pena de ofensa ao princípio da legalidade, e mais especificamente ao da constitucionalidade, onde a lei como medida de segurança, se apresenta com uma exigência contra o arbítrio do Estado, cuja conduta deve estar amoldada à lei, como expressão da vontade geral, fundando-se ainda, segundo André Ramos Tavares, “no princípio da legitimidade, segundo o qual as leis hão de guardar correspondência com os anseios populares, consubstanciados no espírito constitucional”²⁴.

comunidade.”⁵” (*Curso de direito constitucional*, p. 560.)

²⁴ *Curso de direito constitucional*, p. 427.

Neste sentido, se pretende firmar que, embora a destinação legal do produto arrecadado não integre a regra-matriz de incidência tributária, é requisito fundamental na instituição de contribuições, exigido pela norma constitucional de produção normativa tributária²⁵, com a especial finalidade de contribuir para a discussão e elaboração de novos estudos, com vista ao contínuo aperfeiçoamento do sistema constitucional tributário brasileiro — como almejado e brilhantemente defendido pelo saudoso Geraldo Ataliba²⁶ que lembrou e enalteceu o precedido “*sistema constitucional tributário*” de Amílcar de Araújo Falcão²⁷ — primordialmente, no sentido de que a respectiva exação possa dar-se de modo legítimo, atendendo aos desígnios constitucionais e não apenas como mais uma forma que permite ao Estado carrear desenfreadamente recursos aos cofres públicos, procurando apenas aumentar a arrecadação como forma de prover os valores necessários à consecução de seus fins, sem promover qualquer controle dos seus gastos públicos, para assim reduzir a pesada e insuportável carga tributária que não corresponde ao atendimento, nem ao menos satisfatório, das suas finalidades de promover a segurança pública e a prestação jurisdicional, e muito menos, o bem-estar e a justiça sociais, corolário do princípio fundamental de nossa Constituição que preconiza a dignidade humana como fundamento da República.

Impende ressaltar ainda que, mesmo almejando o alcance destes últimos objetivos, especialmente na ordem social, não se pode descurar do respeito aos direitos dos cidadãos, de vez que a Constituição coloca direitos e deveres tanto para o Fisco como para o contribuinte, buscando conciliar os

²⁵ Cf. Fabiana Del Padre Tomé. *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*, p. 92. Para Paulo Ayres Barreto há uma segunda norma, de conduta, geral e abstrata, que obriga seja o produto das contribuições carreado à finalidade ensejadora de sua instituição. (*As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 199).

²⁶ *Sistema constitucional tributário brasileiro*.

²⁷ *Sistema tributário brasileiro*.

interesses de ambos para realizar o primado da justiça na distribuição dos encargos fiscais para a sociedade no tocante à responsabilidade social.

2 DELIMITAÇÃO DO TEMA E METODOLOGIA ADOTADA

Partindo do ensinamento de Geraldo Ataliba que,

a República que erigimos é a expressão concreta do Estado de Direito que a cidadania brasileira quis criar, ao plasmar suas instituições. A partir da consciência cívica da titularidade da *res publica* e da convicção da igualdade fundamental entre todos os cidadãos, estruturou-se o Estado brasileiro na base da idéia de que o governo seria sujeito à lei e esta haveria de emanar do órgão de representação popular. Destarte, o formidável poder que os cidadãos conferiram ao Estado há de ser exercido por órgãos autônomos e independentes entre si, com funções delimitadas e jamais poderá ser exercitado (tal poder) de modo a sobrepassar certas barreiras, postas como seu limite, no próprio texto expressivo dessa manifestação de vontade criadora do Estado. Daí a isonomia que os cidadãos põem como premissa da própria disciplina do poder; subseqüentemente o estatuto de legalidade e, por fim, a proteção às liberdades públicas, delineadas como direitos individuais. Implicadas neste contexto estão a certeza do direito objetivo e a segurança dos direitos, como condições de eficácia do sistema²⁸,

o presente trabalho foi desenvolvido no sentido de perscrutar e conjugar a concepção principiológica e teórica com a dogmática e a experiência, uma vez

²⁸ República e constituição, p. 95.

que a matéria é relativa a categorias jurídico-positivas atinentes às contribuições cuja complexidade investigatória é resultante da ausência de sistematização dos diversos comandos e do paradoxal tratamento legislativo dispensado à matéria, que ora afirma e reafirma a sua natureza tributária e ora procura atribuir-lhes natureza não tributária, somado ainda, à diversidade de formulações teóricas elaboradas pela Ciência do Direito, que gravitam no sentido de constituírem as mesmas espécie tributária própria; sequer possuírem natureza tributária; como tributos serem redutíveis a imposto ou a taxa; ou, constituírem tributos finalísticos, dentre outras. Isto tem contribuído, fundamentalmente, na falta de uniformidade nos entendimentos firmados em nossa jurisprudência.

Não bastasse isso, a União tem-se utilizado diuturnamente das contribuições para carrear recursos aos seus cofres, em flagrante desrespeito à discriminação constitucional de competência, nesta compreendida a das rendas tributárias, implicando, em última análise, em afronta ao princípio federativo, por obstaculizar a partilha do produto da arrecadação tributária, direcionada, por expressa previsão constitucional, quase que exclusivamente aos impostos.

Demonstrada a singular importância da fiel observância ao constitucionalmente estatuído quando da instituição de contribuições inseridas no sistema constitucional tributário brasileiro hão de ser identificados os limites tracejados para a formulação da regra-matriz de incidência das contribuições, assim como a necessária afetação da sua receita e a efetiva destinação do produto de sua arrecadação.

Sendo assim, resta indicado que a análise das contribuições se procedeu tomando o direito como objeto cultural, impregnado de significativa carga valorativa que se manifesta em linguagem prescritiva, a cuja interpretação nos propusemos fazendo porém uso da linguagem agora em sua função

descritiva²⁹, corroborando assim, que o universo cultural é essencialmente simbólico, tendo na linguagem seu requisito essencial³⁰.

Como forma de melhor apreensão do objeto de estudo, procurou-se confrontar as normas infraconstitucionais, incluindo emendas constitucionais, que disciplinam tais exações com as regras e os princípios constitucionais, a fim de investigar se a forma como hodiernamente se realiza a respectiva tributação atende aos mesmos.

Houve necessidade de se investigar as diversas acepções do vocábulo “contribuição”, a fim de possibilitar um adequado entendimento, uma vez que, via de regra, a terminologia empregada no Direito Positivo, é plurívoca, vaga, dotada de incerteza e ambigüidade, demandando assim uma profunda e precisa análise, para revelar seu verdadeiro significado no contexto e situação em que se encontra inserida.

Nesse sentido, após uma pesquisa sintático-semântico-pragmática e dentro do contexto esculpido constitucionalmente no tocante às contribuições, procurou-se identificar qual o mais adequado significado a ser adotado, especialmente no tocante às regras e aos princípios e aos conceitos que identificam a respectiva exação, em atendimento aos desígnios do Texto Constitucional.

A partir dos dispositivos constitucionais, como corolário do princípio da legitimidade pela exteriorização dos anseios populares no atinente às imposições tributárias, foi-se construindo o significado e alcance da afetação da receita das contribuições como colocado no sistema constitucional tributário brasileiro, associando-se a sua significação no mundo jurídico, para assim

²⁹ Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 4-5.

harmonizá-la e submetê-la às regras e aos princípios constitucionais que regem as imposições tributárias e, especificamente, as contribuições.

Para a elaboração da tese e melhor fundamentá-la foi necessária uma pequena análise da evolução histórico-legislativa das contribuições, considerando em especial, as formas de tributação vigentes na legislação ordinária, no tocante à observância do comando constitucional da afetação da receita tributária oriunda das contribuições, haja vista que tal circunstância deixa transparecer flagrante afronta às normas constitucionais.

Na busca de corroborar as posições assumidas, tornou-se imprescindível o exame das regras e princípios constitucionais que norteiam as contribuições, pois somente por meio do conhecimento da exata significação da respectiva abrangência e aplicabilidade, pôde ser formada uma opinião segura acerca dos fundamentos que justificam a opção e as conclusões que levaram à adoção das proposições apresentadas neste trabalho.

Posteriormente, a investigação adentrou na correlação existente entre as normas constitucionais e os conceitos das hipóteses abstratas das leis, aliadas à *práxis* atualmente aplicável às referidas contribuições buscando o cotejo, com vistas a conferir se a efetividade da incidência realiza, na prática, os preceitos constitucionais legitimados pelos princípios, direitos e garantias fundamentais consagrados como valores jurídico-sociais.

Na pesquisa foram feitas descobertas reveladoras, pois o exame da matéria, à luz dos preceitos constitucionais, demonstrou que, a incidência dessa exação tributária, na atualidade, constitui-se em uma flagrante

³⁰ Ludwig von Bertalanffy, *Teoria geral dos sistemas*, p. 262.

afronta aos desígnios constitucionais que a norteiam não resistindo ela a um teste de constitucionalidade, cuja conclusão justificou a temática escolhida.

Examinando-se os preceitos constitucionais, mister se fez adentrar no estudo do arcabouço constitucionalmente previsto das contribuições, que fixa a afetação da receita como uma garantia constitucional a ser respeitada quando da produção das normas instituidoras das aludidas exações tributárias, colocando-se como uma limitação na elaboração e aplicação das normas de incidência desse tributo que, inobservada, gera o direito para o sujeito passivo à repetição dos valores recolhidos a tal título.

Com o fim de atingir os objetivos propostos, foram realizadas pesquisas e estudos à luz da doutrina nacional, com pequenas incursões no pensamento estrangeiro, procurando-se correlacionar e estabelecer uma conexão entre a teoria e o mundo concreto. Como instrumento de investigação, foi utilizada a demonstração empírica da realidade factual, como hoje se encontra implantada na dogmática vigente e em dados estatísticos, a fim de procurar demonstrar os fundamentos necessários à justificação e à comprovação da opinião adotada e defendida no presente trabalho.

1 CONCEITOS FUNDAMENTAIS PARA O ESTUDO DAS CONTRIBUIÇÕES

Quando se aspira uma abordagem científica, necessário se faz uma tomada de posição acerca de conceitos fundamentais como forma de não comprometer a consistência e a coerência do estudo que se propõe desenvolver.

Assim, preliminarmente, buscar-se-á indicar o sistema de referência utilizado para assentar as premissas e, conseqüentemente, deduzir as conclusões atinentes à investigação da temática das contribuições no sistema constitucional tributário brasileiro.

1.1 SISTEMA JURÍDICO

Como bem assentou Paulo Ayres Barreto³¹, embora usualmente tomadas em acepção equivalente, Gregório Robles Morchon atribui às expressões “sistema jurídico” e “ordenamento jurídico” sentidos diversos, evidenciando a existência de dois corpos de linguagem, com estruturas lógicas próprias, sendo este o resultado da somatória de textos do direito positivo e aquele a decorrência do esforço de ordenação e depuração do próprio ordenamento.

³¹ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado, inédita, PUC/SP, 2005, p. 6.

Ora, na medida em que, como registrado por Paulo de Barros Carvalho, “pudermos reunir todos os textos do direito positivo em vigor no Brasil, desde a Constituição Federal até os mais singelos atos infralegais, teremos diante de nós um conjunto integrado por elementos que inter-relacionam, formando um sistema”³², não há como deixar de reconhecer que o sistema jurídico como qualquer outro sistema submete-se aos critérios de ordenação.

Neste sentido, Geraldo Ataliba, ao ferir a idéia de “sistema”: “[...] A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina *sistema*. Os elementos de um sistema não constituem o todo, com sua forma, como suas simples partes, mas desempenham cada um sua função coordenada com a função dos outros”³³.

Destarte, identificar no sistema constitucional tributário brasileiro as prescrições atinentes às contribuições é a tarefa primeira no esforço de uma construção sistemática, aliada à sistematização das prescrições infraconstitucionais, como forma de proceder a um controle inaugural, identificando o que pertence ao sistema e o que não pertence ao mesmo³⁴, reconhecendo assim caráter sistêmico ao direito positivo não adotando, portanto, a distinção proposta por Gregório Robles Morchon.

1.2 NORMA JURÍDICA

³² *Curso de direito tributário*, p. 10.

³³ *Sistema constitucional tributário*, p. 4. (grifo do autor). Em sentido idêntico, Tárek Moysés Moussallem identifica caráter sistêmico tanto no direito positivo como na Ciência do Direito (*Fontes do direito tributário*, p. 68).

Para compreensão do sistema constitucional tributário imprescindível é conhecer os elementos que o compõem dado a peculiar característica apontada por Eros Roberto Grau de que “cada norma é parte de um todo, de modo que não podemos conhecer a norma sem conhecer o sistema, o todo no qual estão integradas”³⁵.

Assim há que se examinar a estrutura normativa enquanto parte que compõe o todo, partindo do pressuposto que norma jurídica é a significação que resulta da intelecção realizada pelo intérprete, objetivando a construção do sentido deôntico do texto do direito positivo, como forma de regular as condutas intersubjetivas.

Impende observar que a obtenção das significações há que considerar o texto constitucional como limite à interpretação, havendo ainda que se conhecer as estruturas mínimas e como estas se relacionam para bem compreender o direito enquanto sistema composto por normas.

Prescrevendo condutas intersubjetivas e juridicizando situações, a norma jurídica é proposição, logo, entidade lógica proveniente de enunciado prescritivo, que experimenta limite sintático ao associar, num nexos de causalidade jurídica (imputação), a descrição de um fato de possível ocorrência no mundo objetivo (hipótese) a uma relação deôntica (consequência). O limite semântico, por sua vez, reside na perspectiva de que as normas jurídicas devam incidir sobre condutas e/ou situações jurídicas factualmente possíveis.

Eurico Marcos Diniz de Santi, admitindo a cisão metodológica da estrutura das normas jurídicas que compõem o sistema do

³⁴ Tércio Sampaio Ferraz Júnior, *Introdução ao estudo do direito*, p. 175.

direito positivo em norma primária e norma secundária, identifica estrutura sintática idêntica, porém, distinta estrutura semântica, ponderando:

A norma primária vincula deonticamente a ocorrência de dado fato a uma prescrição (relação jurídica); a norma secundária conecta-se sintaticamente à primeira, prescrevendo: se se verificar o fato da não ocorrência da prescrição da norma primária, então deve ser uma relação jurídica que assegure o cumprimento daquela primeira, ou seja, dada a não observância de uma prescrição jurídica deve ser a sanção³⁶.

E concluindo, assevera: “norma primária, a que estatui direitos e correspectivos deveres; norma secundária, a que estabelece a sanção mediante o exercício da coação estatal. A primeira, tem como pressuposto um possível estado de coisas; a segunda, a não observância da conduta prescrita no conseqüente da primeira”³⁷.

Com base na classificação das normas jurídicas em normas de estrutura ou de organização, cujo objeto é a criação, modificação e expulsão das mesmas do sistema e, em normas de comportamento ou de conduta, que regulam as relações de intersubjetividade das pessoas, há que se examinar, respectivamente, a relação entre as normas que atribuem competência tributária e aquelas que instituem a obrigação tributária, assim interpretando o sistema jurídico no atinente às contribuições.

³⁵ *O direito posto e o direito pressuposto*, p. 19.

³⁶ *Lançamento tributário*, p. 41.

³⁷ *Lançamento tributário*, p. 42.

1.3 INTERPRETAÇÃO DO DIREITO

Acolhendo a premissa que o direito positivo é versado em linguagem prescritiva cujas proposições normativas objetivam regular a conduta das pessoas nas relações de intersubjetividade, torna-se imprescindível a interpretação, entendida como atividade intelectual desenvolvida com a finalidade de esclarecer, compreender o conteúdo, extrair da norma o seu sentido e o seu alcance, como aduzido por Karl Engisch:

[...] a tarefa da interpretação é fornecer ao jurista *o conteúdo e o alcance (extensão) dos conceitos jurídicos*. A indicação do *conteúdo* é feita por meio duma definição, ou seja, pela indicação das conotações conceituais (espaço fechado é um espaço que...). A indicação do *alcance (extensão)* é feita pela apresentação de grupos de casos individuais que são de subordinar, quer dizer, subsumir, ao conceito jurídico”³⁸.

O regramento das condutas humanas intersubjetivas é buscado pela edição de normas de carácter geral e abstrato, compondo o fato normatizado o antecedente da norma individual e concreta, cuja aproximação é

³⁸ *Introdução do pensamento jurídico*, p. 126. (grifo do autor).

realizada através da linguagem, como esclarece Lourival Vilanova: “a linguagem que compõe o direito positivo é uma linguagem-de-objetos, uma linguagem conotativa e denotativamente qualificada, feita para o universo da conduta humana”³⁹.

Para Paulo de Barros Carvalho “todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente para compor as significações da mensagem”⁴⁰, observando ainda que, “o direito se manifesta sempre em três planos: o das formulações literais, o de suas significações enquanto enunciados prescritivos e o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante o grupamento de significações que obedecem a determinado esquema formal (implicação)”⁴¹; a cuja trajetória de interpretação reconhece especial dificuldade para estruturar as aludidas normas num estrato de linguagem⁴², advertindo que o “processo interpretativo encontra limites nos horizontes da nossa cultura”⁴³.

O *iter* elencado permite identificar os conteúdos normativos que considerados em seu conjunto conformam o sistema jurídico. Aqui, como bem identificou Paulo Ayres Barreto, residem os maiores obstáculos para quem se coloca diante deste sistema com pretensões cognoscitivas: “positivação de valores e limites objetivos; conflitos entre princípios e regras, verificáveis tanto em um mesmo plano normativo, como em níveis hierárquicos diversos; necessidade de ponderação de valores em face de tensões internormativas; enfim, uma série de problemas a serem enfrentados por quem pretende interpretar adequadamente o direito”⁴⁴.

³⁹ Lógica jurídica. In: *Escritos filosóficos e jurídicos*, p. 177.

⁴⁰ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 59.

⁴¹ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 59.

⁴² *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 59.

⁴³ *Curso de direito tributário*, p. 130.

⁴⁴ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado, inédita, PUC/SP, 2005, p. 12.

Embora doutrinariamente se reconheçam diversos métodos ou critérios de interpretação, firmamos a premissa que o método sistemático, por transitar nos níveis sintático, semântico e pragmático da linguagem jurídica deve prevalecer em nossa atividade de exegese dos textos legais atinentes às contribuições, corroborando o entendimento de Carlos Maximiliano que a interpretação sistemática é autenticamente a própria interpretação, ao argumentar que:

O Direito objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar próprio. De princípios jurídicos mais ou menos gerais deduzem corolários; uns e outros se condicionam e restringem reciprocamente, embora se desenvolvam de modo que constituam elementos autônomos operando em campos diversos⁴⁵.

Nesse diapasão, Paulo de Barros Carvalho considerando-o método por excelência, explicita:

Por fim, o método sistemático, momento em que o intérprete se volta para o sistema jurídico para observar, detidamente, a regra em cotejo com a multiplicidade dos comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo. É nesse intervalo que o exegeta sopesa os grandes princípios, indaga dos postulados que orientam a produção das normas jurídicas nos seus vários escalões, pergunta das relações de subordinação e de coordenação que governam a coexistência das regras⁴⁶.

⁴⁵ *Hermenêutica e aplicação do direito*, p. 128.

⁴⁶ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 99.

É nesta tarefa intelectual que Paulo Ayres Barreto⁴⁷, com acuidade ímpar, observou a premente necessidade do exegeta buscar mecanismos que reduzam as possibilidades teóricas como forma de controlar a tensão entre valores e limites objetivos, princípios e regras, que reputa de fundamental importância no estudo das contribuições em nosso sistema constitucional tributário, que reconhece, não raro, encontrar-se permeado de princípios tomados na acepção de valor, próprio da Axiologia, como bem observou Paulo de Barros Carvalho⁴⁸, os quais, diuturnamente, são utilizados pelo Estado como forma de justificar a sua desenfreada voracidade na seara tributária, invocando especialmente o princípio da solidariedade, expresso no artigo 195 da Constituição Federal, com o qual conclama toda a sociedade para financiar a seguridade social.

Destarte resta justificada e demonstrada a necessidade de uma análise mais apurada sobre os princípios, pois, ao mesmo tempo em que servem como forma de limitar o “poder de tributar” também se prestam para justificar a mais variada gama de imposições tributárias perpetradas pelo Estado.

1.4 PRINCÍPIOS JURÍDICOS

⁴⁷ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado, inédita, PUC/SP, 2005, p. 14 e 15.

⁴⁸ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 59.

A conduta humana intersubjetiva, disciplinada pelo Direito Positivo, cujo corpo de linguagem prescritiva é composto de normas jurídicas, dentre as quais encontramos aquelas dotadas de intensa carga axiológica que se irradia pelos mais diversos segmentos do sistema jurídico, compondo-lhe o equilíbrio e determinando sua unidade e racionalidade.

Neste sentido, Lourival Vilanova auscultou que, “O direito é um processo dinâmico de juridicização e desjuridicização de fatos, consoante as valorações que o sistema imponha, ou recolha, como dado social (as valorações efetivas da comunidade que o legislador *acolhe e as objetiva como normas impositivas*)”⁴⁹.

Tais valorações que impregnam o sistema normativo juridicizam-se sob a forma de princípios determinados pelo legislador que os deseja vigorantes, carregando-os de intensa valoração, interessando ao cientista apenas o produto da qualificação legislativa, não lhe interessando as realidades que, em nível pré-jurídico, determinaram a opção do legislador.

Para Karl Larenz há princípios jurídicos que podem ter o caráter de simples idéias retoras, sendo imprescindível um acabamento mais preciso, havendo, porém,

[...] princípios que estão condensados em um critério imediatamente aplicável, e que têm por isso a função de normas (não são só *ratio legis*, mas a própria *lex*). Chamo-lhes “*princípios com a forma de proposições jurídicas*”.

⁴⁹ *Causalidade e relação de direito*, p. 145. (grifo do autor).

[...] Quanto aos princípios de nível constitucional que revistam a forma de proposições jurídicas, prevalecem sobre o Direito legislado ordinário, como normas hierarquicamente superiores⁵⁰.

Assim, como firmado precedentemente, a compreensão das concretizações dos princípios, sua evolução e sua relação com outros princípios há de resultar sempre de uma análise sistemática, da compreensão das partes com o todo normativo da Constituição, consoante a lição do mestre Paulo de Barros Carvalho,

[...], os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito expreso, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitio indutivo para percebê-los e isolá-los⁵¹.

Os princípios estão presentes nas mais diversas áreas de investigação do Direito, permeando o mundo dos valores e carregados de força axiológica, têm o poder de aglutinar uma infinidade de regras que lhe são subordinadas.

⁵⁰ *Metodologia da ciência do direito*, p. 576 e 583. (grifo do autor).

⁵¹ *Curso de direito tributário*, p. 148.

Sua aplicação pelos operadores do direito demanda especial cuidado para evitar abusos no seu manejo, ao assegurar as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas diante dos poderes do Estado na seara tributária, surgindo, não raro, conflito entre princípios que estão a tutelar, de um lado, o interesse atinente ao crédito tributário e a conseqüente necessidade de arrecadação do Estado e, de outro lado, a proteção a direitos fundamentais, como a liberdade e a propriedade.

Embora a expressão “princípios” não encerre uniformidade quanto à significação, identificando Mary Elbe Queiroz,

i) a identidade de princípios com as normas; ii) a distinção entre princípios e regras; iii) revelarem-se como os próprios direitos fundamentais dotadas (sic) de maior força axiológica; iv) as normas de conteúdo mais geral que inspiram todo o ordenamento; v) os indicadores dos fins do Estado (justiça, bem comum e paz social); e vi) preceitos que dão suporte à interpretação do direito⁵²,

os princípios constitucionais no Brasil, no quadro das imposições tributárias, como acentua Paulo de Barros Carvalho,

Atuam sobre essa área postulados constitucionais genéricos, que se irradiam por toda a ordem jurídica, ativando e ao mesmo tempo tolhendo o Estado nas relações com seus súditos, e princípios constitucionais especificamente canalizados para o terreno dos tributos, conhecidos como princípios constitucionais tributários⁵³.

⁵² *A regra-matriz de incidência do imposto de renda: Princípios. Conceitos. Renda transnacional. Lançamento. Apreciações críticas*, tese inédita de doutorado, PUC/SP, 2001, p. 25.

⁵³ *Curso de direito tributário*, p. 144.

Em breve reflexão o mestre paulista identifica, sob o prisma semântico, quatro usos distintos do termo “princípio”:

a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma⁵⁴.

Assim, para evitar ambigüidades, imprescindível precisar em qual acepção se está a empregar o termo.

Na definição de Celso Antônio Bandeira de Mello princípio é

mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo⁵⁵,

conjugada com a importância do respeito aos princípios constitucionais tracejada por Geraldo Ataliba no sentido que:

⁵⁴ *Curso de direito tributário*, p. 145.

⁵⁵ *Curso de direito administrativo*, p. 817-818.

Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos).

Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração, da jurisdição. *Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas conseqüências*⁵⁶,

se extrai a importância do respeito aos princípios como forma de evitar quaisquer abalos, ou até mesmo a ruína do sistema jurídico como um todo⁵⁷, e especialmente, do sistema constitucional tributário, vez que os princípios ocupam ímpar posição no Direito, vinculando inexoravelmente o entendimento e a aplicação das normas jurídicas.

Ainda, na lição de Konrad Hesse, os princípios constitucionais devem ser sempre respeitados, e ao enaltecer o ganho advindo do respeito à Constituição, cita Walter Burckhardt para quem o que é identificado como vontade da Constituição

deve ser honestamente preservado, mesmo que, para isso, tenhamos de renunciar a alguns benefícios, ou até a algumas vantagens justas. Quem se mostra disposto a sacrificar um interesse em favor da preservação de um princípio constitucional, fortalece o respeito à Constituição e garante um bem da vida indispensável à essência do Estado, mormente ao Estado democrático⁵⁸.

⁵⁶ *República e constituição*, p. 6-7. (grifo nosso).

⁵⁷ Nesse sentido ver: Celso Antônio Bandeira de Mello. *Curso de direito administrativo*, p. 818.

⁵⁸ *Apud* Konrad Hesse *A força normativa da Constituição (Die normative Kraft der Verfassung)*, p. 22.

Destarte, os princípios impõem-se tanto ao legislador ordinário como ao legislador constitucional, por estarem enraizados e serem substrato da própria consciência ético-jurídica das sociedades hodiernas, sendo determinados princípios até mesmo considerados supraconstitucionais, especialmente na seara tributária, na medida em que consagram a igualdade, a legalidade e a capacidade contributiva, dentre outros, os quais acabam por realizar a certeza e a segurança jurídicas.

Constatando que alguns princípios se colocam como *standards* e com superioridade hierárquica a outros, a serem observados pelos aplicadores, especialmente por traduzirem valores como o da justiça, Paulo de Barros Carvalho⁵⁹ os considera sobreprincípios, no sentido que Canotilho, em sua visão estruturante, atribui-lhes um cunho declarativo porque “estes princípios assumem, muitas vezes, a natureza de ‘superconceitos’, de ‘vocábulos designantes’ utilizados para exprimir a soma de outros ‘subprincípios’ e de concretizações normativas constitucionalmente plasmadas”⁶⁰.

Neste diapasão, a certeza do direito e a segurança jurídica para Paulo de Barros Carvalho situam-se acima dos demais princípios e estão a reger toda a ordem jurídica, sendo aquele princípio ínsito ao deôntico, se encontra “substanciando a necessidade premente da segurança do indivíduo, o sistema empírico do direito elege a certeza como postulado indispensável para a convivência social organizada”⁶¹. Já, quanto ao último, elucida que

é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-

⁵⁹ *Curso de direito tributário*, p. 148-149.

⁶⁰ *Direito constitucional e teoria da Constituição*, p. 345.

⁶¹ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 149.

humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza⁶².

Imprescindível, portanto, na observância destes e dos demais princípios constitucionais, conjugar os interesses do Fisco com os interesses dos contribuintes, pois, no entendimento de Agustín Gordillo, a ordem constitucional e supraconstitucional, quando da criação do Estado, ao mesmo tempo em que a este atribuiu certas faculdades frente aos cidadãos, em contrapartida, estabeleceu direitos dos indivíduos frente ao Estado, oferecendo assim a ordem jurídica um equilíbrio nas atribuições que outorga, quer reconhecendo as atribuições do Estado, quer os direitos inalteráveis dos cidadãos, devendo ambos se harmonizar dentro do ordenamento jurídico, sem que haja supremacia de um em relação ao outro⁶³.

Assim, o sistema constitucional tributário brasileiro foi concebido de maneira detalhada e rígida como forma de impedir ou, ao menos, dificultar a criação de novéis tributos sem a autorização constitucional, com a intenção de proteger os cidadãos/contribuintes da exacerbada ânsia arrecadatória do Estado e das medidas, não raras vezes, exageradas de combate à evasão fiscal e aos crimes tributários que resultam em nítida afronta aos princípios constitucionais.

A conjugação harmônica e a submissão das normas constitucionais e infraconstitucionais aos princípios consagrados no Texto

⁶² *Curso de direito tributário*, p. 150.

Constitucional hão de nortear aquelas, tanto no momento da produção legislativa, como quando da sua aplicação pelos mais diversos operadores do direito.

A propósito, Diva Prestes Marcondes Malerbi realçou:

A Constituição de 88, que é a fonte de todo Direito brasileiro, diz de forma inaugural como vai ser posto o novo ordenamento. Ela é a fonte primeira de toda a produção jurídica no País e podemos tirar daí mais um princípio: o da supremacia da Constituição. Primeiro princípio, a supremacia da Constituição em relação a todo e qualquer ato estatal⁶⁴.

Para se conhecer o mandamento constitucional no tocante à regra-matriz de incidência de determinado tributo, é necessário auscultar quais os princípios que estão diretamente relacionados com o mesmo, sejam eles gerais ou específicos.

Os termos do Direito Positivo, como visto, na sua maioria são plurívocos, vagos ou dotados de ambigüidade, demandando para sua compreensão que sejam depurados através de uma pesquisa semântica, para assim revelarem seu verdadeiro significado na dependência do contexto e situação em que se encontram inseridos.

A investigação semântica, relativamente às contribuições deverá ser efetuada no contexto do esculpido no próprio Texto Constitucional, com vista ao cumprimento dos desígnios deste.

⁶³ *Tratado de derecho administrativo*, p. III-28.

⁶⁴ Segurança Jurídica e Tributação, in *Revista de Direito Tributário*, n. 47, p. 203.

Especificamente com relação às contribuições estão consagrados diversos princípios que, concatenados de forma harmônica e sistemática, conduzem à formação dos conceitos e levam à formulação da regra-matriz de incidência tributária, revestindo-a de certeza e segurança jurídica.

Tanto o legislador, ao instituir os tributos, quanto os agentes da administração fazendária, ao exercerem suas funções, devem fazê-lo de maneira eficaz para o Estado, sempre no sentido de preservar a segurança jurídica e satisfazer os postulados de justiça social, com o fim de equilibrar a necessidade de arrecadar com o respeito aos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, com vistas a alcançar o Estado Democrático de Direito.

Porém, como bem ponderou Paulo Ayres Barreto, após analisar algumas propostas de definição acerca dos princípios, diante de um conflito que se estabeleça entre um princípio e uma regra, ambos de natureza constitucional, tradicionalmente, se tem atribuído prevalência aos princípios, havendo, entretanto, que ser analisado no que implicará a proeminência da aplicação da regra sobre o princípio⁶⁵.

A dicotomia de que os princípios ora contemplam valores e ora prescrevem limites objetivos foi auscultada, com propriedade, por Paulo de Barros Carvalho que, após refletir sobre o uso do vocábulo no plano semântico, aponta distintas conseqüências:

O deparar-se com valores leva o intérprete, necessariamente, a esse mundo de subjetividades, mesmo porque eles se entrelaçam formando redes cada vez mais complexas, que dificultam a percepção da

⁶⁵ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado, inédita, PUC/SP, 2005, p. 18.

hierarquia e tornam a análise uma função das ideologias dos sujeitos cognoscentes.

Quanto aos “limites objetivos”, nada disso entra em jogo, ficando muito mais simples a construção do sentido dos enunciados. E na aplicação prática do direito, esses limites saltam aos olhos, sendo de verificação pronta e imediata.

[...] os “limites objetivos” são postos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores, se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata⁶⁶.

Embora a posição do saudoso Geraldo Ataliba, precedentemente demonstrada venha sendo acatada pela doutrina, não há como ignorar, no âmbito do direito constitucional tributário, a apurada análise da distinção triádica entre princípios, regras e postulados, formulada por Humberto Ávila que, diante de um conflito entre princípio e regra em um mesmo nível hierárquico, reconhece primazia à regra, sob a argumentação que:

as regras consistem em normas com pretensão de solucionar entre bens e interesses, por isso possuindo *caráter “prima facie” forte e superabilidade mais rígida* (isto é, as razões geradas pelas regras, no confronto com razões contrárias, exigem um ônus argumentativo maior para serem superadas); os princípios consistem em normas com pretensão de complementariedade, por isto tendo *caráter “prima facie” fraco e superabilidade mais flexível* (isto é, as razões geradas pelos princípios, no confronto com razões contrárias, exigem um ônus argumentativo menor para serem superadas)⁶⁷.

⁶⁶ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 146 e 147.

⁶⁷ *Teoria dos princípios — da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, p. 104-105. (grifo do autor).

Demonstrada a inexistência de hierarquia entre conteúdos prescritivos, colocados no mesmo plano hierárquico, categorizados como princípios — para Paulo de Barros Carvalho, na acepção de valores — e regras, onde efetivamente tenha incidido o labor legislativo, quer disciplinando uma situação ou dirimindo um conflito — para o mestre paulista na acepção de limites objetivos — surge a especial dificuldade na determinação de qual há de prevalecer sem macular a coerência do sistema jurídico que se está a analisar.

Impende observar que o legislador constituinte não descurou de tal mister, ao delimitar o comportamento que há de ser adotado para concretizar o estado ideal de coisas colocado de forma principiológica, mediante a produção de regras objetivamente colocadas.

Para Humberto Ávila é inerente aos princípios a exigência de adoção de comportamentos que promovam a realização dos fins almejados naqueles, os quais assim define:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção⁶⁸.

Convicto que as regras se prestam a um direcionamento da livre ponderação principiológica, Humberto Ávila assim as define:

as regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação exigem a avaliação da correspondência, sempre

centrada na finalidade que lhe dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos⁶⁹.

Em idêntico sentido, concluiu Paulo Ayres Barreto:

[...] dizer que os princípios prevalecem sobre as regras, em exegese eminentemente constitucional, sobre conferir exacerbado grau de subjetividade ao intérprete, dificulta o controle da própria realização do fim colimado. O alto grau de abstração de uma prescrição constitucional pode, a depender do direcionamento que a ela se dê, ser a solução de todos os problemas ou a causa de todos os males⁷⁰.

Portanto, para perscrutar a efetiva dicção constitucional atinente às contribuições há que se perquirir quais são os princípios e quais são as regras que estão a defini-los e circunscrevê-los, como forma de dar-lhes efetividade e propiciar o controle de sua aplicação.

⁶⁸ *Teoria dos princípios — da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, p. 78-79.

⁶⁹ *Teoria dos princípios — da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, p. 79.

⁷⁰ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado, inédita, PUC/SP, 2005, p. 24.

1.5 A UNIDADE DO DIREITO. DIREITO TRIBUTÁRIO *VERSUS* DIREITO FINANCEIRO.

É tarefa sobremaneira difícil delimitar a área que interessa ao Direito Tributário, tendo em vista o mesmo regular aspectos específicos desta área da vida social.

Porém, embora o Direito consista numa unidade para, de forma interligada, reger a conduta social, imprescindível a sua divisão em ramos para facilitar o conhecimento do objeto de estudo, como bem definiu Paulo de Barros Carvalho esse espaço do saber jurídico, com vistas ao atendimento da finalidade de cunho meramente didático⁷¹, sem entretanto, olvidar a lição de Alfredo Augusto Becker⁷², da inexistência de norma jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, daí reconhecer sua autonomia ser apenas didática:

[...] direito tributário positivo é o ramo *didaticamente* autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente⁷³.

⁷¹ *Curso de direito tributário*, p. 15.

⁷² *Teoria geral do direito tributário*, p. 28.

⁷³ *Curso de direito tributário*, p. 15. (grifo nosso).

A discussão da eventual autonomia do Direito Tributário é concomitante ao apartar do Direito Financeiro da Ciência das Finanças, onde esta, enquanto ciência econômica, logo, não objeto da Ciência do Direito, na lição de Regis Fernandes de Oliveira e Estevão Horvath:

Procura os fenômenos econômicos, por exemplo, que possam servir de incidência para alguma norma tributária, fornecendo meios arrecadatórios ao Estado; estuda as reais necessidades da sociedade, os meios disponíveis para atendimento dos interesses públicos, sob os mais variados aspectos, e municia os agentes públicos para que possam decidir sobre temas os mais variados, inclusive de política fiscal⁷⁴.

O Direito Financeiro ao disciplinar juridicamente toda atividade financeira do Estado constitui-se em objeto da Ciência do Direito e como tal, na dicção de Ruy Barbosa Nogueira,

abrange tudo quanto na vida financeira do Estado seja suscetível de consideração jurídica. O Direito Financeiro é, pois, o ordenamento jurídico total das atividades financeiras do Estado, as quais compreendem a *receita*, a *despesa*, o *orçamento* e o *crédito* públicos. O Direito Tributário é capítulo destacado do Direito Financeiro e se refere àquela parte da receita que diz respeito ao fenômeno jurídico da relação entre tesouro público e contribuinte⁷⁵.

Embora Aliomar Baleeiro, nos idos de 1958, já afirmara que “a controvérsia sobre a alforria do Direito Tributário já entedia, por estéril e

⁷⁴ *Manual de direito financeiro*, p. 20 e 21.

⁷⁵ *Curso de direito tributário*, p. 33. (grifo do autor).

monótona”⁷⁶, desconsiderou, à época, que se é ínsito ao Direito Tributário o estudo do tributo enquanto modalidade de receita, a tributária, a mais importante das receitas derivadas, está a denunciar pela sua natureza, umbilical relação com o Direito Financeiro e, embora o Direito Tributário seja resultante da especialização de parte deste, conceitos próximos do direito financeiro como exercício financeiro e, mais recentemente, despesa, de vez que, a instituição de determinados tributos estão atrelados à observância da aplicação do produto de sua arrecadação às finalidades constitucionalmente previstas, são objeto de relevantes cogitações para o direito tributário.

Neste sentido, bem observou Paulo Ayres Barreto:

[...], merece registro o efetivo esforço de depuração do Direito Tributário, em relação a uma série de conceitos próprios de outras Ciências. [...]. Buscou-se exclusivamente o dado jurídico. Como corolário desse esforço de depuração do Direito Tributário chega-se, por vezes, ao extremo oposto. Ignora-se a dicção normativa, claramente relevante para o Direito Tributário, porque primariamente afeita do Direito Financeiro ou Econômico⁷⁷.

Ressalte-se que, mesmo reconhecendo a necessidade de se situar o que é próprio de cada ciência, para assim, respeitar a metodologia adequada não nos é permitido chegar a um nível de setorização ou especialização que comprometa a unidade do ordenamento jurídico ou, em última análise, do próprio Direito.

⁷⁶ Ver prefácio da obra de Amílcar de Araújo Falcão, *Introdução ao Direito Tributário*, p. 12.

⁷⁷ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado, inédita, PUC/SP, 2005, p. 28.

A propósito, Paulo Ayres Barreto borda oportunas considerações:

[...] Partimos de uma situação na qual conceitos jurídicos e de Ciência das Finanças eram tratados sem o necessário corte metodológico, como se pertencessem a uma mesma Ciência, e chegamos ao estágio em que as prescrições normativas de Direito Financeiro não são consideradas como juridicamente relevantes. E ambas as posições são equivocadas. É preciso dar consequência ao dado jurídico, independentemente de sua origem e sem perder de vista a unidade do sistema normativo⁷⁸.

Perpassando definições de direito tributário como a de Rubens Gomes de Sousa: “como sendo o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o *Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos*”⁷⁹ que, analisando referida definição, pontua:

as relações jurídicas regidas pelo direito tributário são somente as que se referem à obtenção das *receitas que correspondam ao conceito de tributos*: dessa forma, delimita o assunto, excluindo tudo quanto se refira à gestão e à despesa, e ainda o circunscreve, dentre as receitas unicamente às que correspondam ao conceito de tributos, que já é conhecido⁸⁰.

Assim como Paulo de Barros Carvalho ao explicitar que:

⁷⁸ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado, inédita, PUC/SP, 2005, p. 28.

⁷⁹ *Compêndio de legislação tributária*, p. 40. (grifo do autor).

⁸⁰ *Compêndio de legislação tributária*, p. 41. (grifo do autor).

Com instituição, arrecadação e fiscalização de tributos queremos abraçar não só o nascimento, a vida e a extinção das relações jurídico-tributárias como também momentos anteriores ao surgimento daqueles liames, quando existem apenas meros princípios a serem observados no processo de elaboração legislativa ou, ainda, sempre que tais laços vierem a ser objeto de qualquer indagação de caráter jurídico, conquanto já extintos.

Do exposto deflui que haverão de integrar o quadro de investigação do Direito Tributário, por sobejas razões, institutos como o *lançamento* e disposições relativas à arrecadação e fiscalização de tributos, mesmo que suscetíveis de serem estudados por outros segmentos didáticos do Direito⁸¹.

Analisando, porém o inc. II do art. 4º do Código Tributário Nacional, o mestre paulista aduz que:

Coincide, a ponto, com o limite do campo de especulação do Direito Tributário que não se ocupa de momentos ulteriores à extinção do liame fiscal. Aquela entidade que vier a preencher os requisitos estipulados no art. 4º do Código Tributário Nacional será, juridicamente, um tributo, a despeito da destinação que for atribuída aos valores arrecadados⁸².

Não há como negar que a doutrina secciona o alcance do estudo do direito tributário, limitando-o até a extinção do crédito tributário, como o denuncia Alfredo Augusto Becker ao refutar a necessidade de restituição do empréstimo compulsório como suficiente para descaracterizar sua natureza tributária:

⁸¹ *Curso de direito tributário*, p. 17.

⁸² *Curso de direito tributário*, p. 30 e 31.

[...] pois, na verdade, no “empréstimo compulsório” existem duas distintas relações jurídicas, com distintas *naturezas* jurídicas.

A primeira relação jurídica é de natureza *tributária*: o sujeito passivo é um determinado indivíduo e o sujeito ativo é o Estado. A segunda relação jurídica é de natureza *administrativa*: o sujeito ativo é aquele indivíduo e o sujeito passivo é o Estado.

Note-se que a relação jurídica administrativa é um “posterius” e a relação jurídica tributária um “prius”, isto é, a *satisfação da prestação* na relação jurídica de natureza tributária, irá constituir o núcleo da hipótese de incidência de *outra* regra jurídica (a que disciplina a obrigação de o Estado restituir) que, incidindo sobre sua hipótese (o pagamento do tributo), determinará a irradiação de *outra* (a segunda) relação jurídica, esta de natureza *administrativa*. Não se deve cometer o erro elementar de não saber distinguir, numa única fórmula literal legislativa, duas ou mais regras jurídicas de natureza distinta⁸³.

Denotando idêntico rumo, a passagem de Celso Ribeiro Bastos, ao discorrer sobre a necessidade de restituição da quantia cobrada a título de empréstimo compulsório: “O fato de ser restituível a quantia cobrada não lhe elimina o caráter tributário. O dever do Poder Público de restituir é regulado pelo Direito Financeiro, nenhuma repercussão apresentando nos quadrantes específicos do Direito Tributário”⁸⁴.

Trilhando sentido idêntico se pronunciou o Ministro Ilmar Galvão ao proferir seu voto no julgamento do RE nº 150.764-PE: “A destinação do produto da respectiva arrecadação a um fundo, conquanto vedada, à época, no art. 62, § 2º, da CF/69, foi considerada como não suscetível de influir na

⁸³ *Teoria geral do direito tributário*, p. 359. (grifo do autor).

⁸⁴ *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, p. 153.

relação tributária, dizendo apenas com a despesa pública e não com a receita e, conseqüentemente, com repercussão restrita ao campo direito financeiro”⁸⁵.

Impende observar que a propalada autonomia do direito tributário, como já alertara Alfredo Augusto Becker, se presta apenas para fins didáticos, não se justificando no sistema jurídico, de vez que o direito é uno e contínuo no seu processo de causalidade jurídica, não se podendo ignorar aspectos relevantes introduzidos pela dicção do Texto Constitucional de 1988, como a destinação do produto da arrecadação e a restituição do valor arrecadado, a cuja análise a doutrina não se pode furtar sob a alegação de não constituir objeto de direito tributário, mas, sim, de direito financeiro ou mesmo de direito administrativo.

Firmados alguns conceitos fundamentais e colocadas determinadas premissas imprescindíveis para desenvolver nosso raciocínio, adentremos a análise das espécies tributárias como contempladas no sistema constitucional tributário.

⁸⁵ Recurso Extraordinário nº 150.764-1/PE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 16.12.1992, publicado no DJ de 02.04.1993.

2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NO DIREITO BRASILEIRO

2.1 NOTAS INTRODUTÓRIAS

Inicialmente há que se esboçar uma caracterização daquilo que informa e tipifica um conjunto de normas, cujas peculiaridades conferem o arcabouço a cada uma das espécies tributárias, permitindo se lhes reconheça uma identidade própria.

Partindo do pressuposto que o objeto do jurista é um sistema de normas e o tema específico do estudioso do Direito Tributário são as regras e princípios que perfazem em sua unidade o direito tributário, a primeira tarefa que se lhe impõe é a conceituação do elemento aglutinador — o tributo.

Este é o procedimento para uma visão menos viciada dos vários institutos do direito tributário, evitando assim, as tão costumeiras incursões entre os fatores jurídicos e extrajurídicos.

Neste sentido, é a lição de Celso Antonio Bandeira de Mello ao discorrer sobre o regime jurídico-administrativo em contrapartida ao sistema constitucional tributário:

Não há como formular adequadamente um conceito jurídico fora deste rigor metodológico. Com efeito, se o conceito formulado não se cinge rigorosamente ao propósito de captar um determinado regime — cuja composição admite apenas as normas editadas pelo Direito Positivo e

os princípios acolhidos na sistemática dele —, será desconforme com sua própria razão de ser (identificação da disciplina que preside um dado instituto).

Esta deformação sucederá sempre que se agreguem ao conceito traços metajurídicos, isto é, quaisquer ingredientes ou conotações que não sejam imediatamente derivados das próprias normas ou dos princípios por elas encampados⁸⁶.

Destarte, perante o direito será tributo de determinada espécie, na exclusiva dependência do que houver decidido a Constituição e a lei infraconstitucional tributária ao conformar, configurar, a consistência do aspecto material da hipótese de incidência: portanto, unicamente em função do regime que as disciplina.

Celso Antonio Bandeira de Mello alerta ainda, quanto ao risco dos conceitos jurídicos perderem sua operatividade em sendo compreendido de outro modo o problema, além da necessidade de, forçosamente, estabelecer-se cabal dissociação entre as noções substanciais, que em nível pré-jurídico informam o legislador, e as que correspondem a realidades próprias do Direito, definindo-se estas como regimes jurídicos, complexos de princípios e normas⁸⁷.

Há que se atentar ainda, que as normas, por serem regras expressas, encontram-se à imediata disposição do intérprete e, exatamente por isso, não apresentam qualquer dificuldade em serem localizadas. De extrema importância, porém, é desvendar as regras e os princípios acolhidos no sistema; isto é, os que se encontram vazados nas diversas normas constitucionais, informando as disposições tributárias, embora não se achem formal ou

⁸⁶ *Curso de direito administrativo*, p. 79.

categoricamente expressos. Estes, genericamente acolhidos no sistema, presidem toda sua organicidade e, obviamente, podem ter generalidade maior ou menor, aplicando-se, então à totalidade dos institutos ou apenas a alguns deles. São estas regras e princípios que compõem o equilíbrio do sistema e determinam a sua unidade e racionalidade.

Tais regras e princípios, no campo do Direito, são livremente determinados pelo legislador que, no sistema normativo que constrói, contempla aqueles que deseja vigorantes, carregando-os de intensa valoração que, embora inerente a toda e qualquer norma, especificamente nos princípios é intensa e se irradia por vários e vários segmentos desse sistema.

Destarte, ao delinear um dado sistema, o legislador fixa, mesmo que inconscientemente, um conjunto de regras e princípios que, desejando ou não, informarão o sistema, desde que as normas postas traduzam sua acolhida.

Ao jurista interessam apenas as noções qualificadas pelo sistema normativo, não se lhes interessando as realidades substanciais ou infra-estruturais que determinam, em nível pré-jurídico, a opção do legislador, quer constituinte, quer ordinário.

Razão pela qual, de nada adianta recorrer aos conceitos anteriores sobre as quais já incidiu o juízo do legislador, interessando ao intérprete apenas o produto da qualificação legislativa — a lei — havendo que se lembrar que, na teoria de Paulo de Barros Carvalho, o direito apresenta-se em três diferentes planos: o da expressão, o das significações e o das normas

⁸⁷ *Curso de direito administrativo*, p. 80.

jurídicas⁸⁸ e, de conseqüência, como bem alertou Eurico Marcos Diniz de Santi, abriu-se “um dúplice caminho na busca do sentido, que interessa particularmente ao capítulo das fontes dos textos normativos: (i) a análise do texto e o (ii) estudo da enunciação do texto”⁸⁹.

O autor citado, assegurando ainda que: “[...] a *enunciação enunciada* consistiria nas referências de tempo, lugar e pessoa que, inscritos no texto legal, propiciam a reconstrução do ato legislativo que deu ensejo à lei”⁹⁰, observa que, sem os dados da enunciação enunciada impossível seria o controle de constitucionalidade das leis infraconstitucionais.

Cada espécie tributária apresenta peculiaridades no que concerne aos princípios que a norteiam, obedecendo a regras particulares, embora haja também uma estreita afinidade com os princípios genéricos que embasam o sistema tributário como um todo, valendo aqui, a analogia formulada por Celso Antonio Bandeira de Mello:

[...] quando se faz menção a qualquer planeta do sistema solar não há necessidade de explicar minuciosamente o conjunto de leis que regem seu equilíbrio e entrosamento no sistema. Sabe-se, desde logo, que está submetido àquele complexo de leis, liminarmente considerado, isto é, as do sistema solar e planetário, em geral⁹¹.

Partindo de tais ponderações se buscará o conceito de tributo, para assim adentrarmos à análise doutrinária a respeito da sua classificação em espécies.

⁸⁸ Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 33, p. 143.

⁸⁹ *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 63.

⁹⁰ *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 64. (grifo do autor).

⁹¹ *Curso de direito administrativo*, p. 82.

2.2 TRIBUTO — SUA SIGNIFICAÇÃO

O estudo de toda e qualquer espécie tributária, não tem como prosperar, se não se atentar para a necessidade de buscar a conceituação do que seja tributo, enquanto elemento nuclear e noção centralizadora para a exata compreensão, até mesmo, do próprio direito tributário.

Oportuno, porém, lembrar a precisa observação de Paulo de Barros Carvalho no sentido de que,

O vocábulo tributo experimenta nada menos que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas: “quantia em dinheiro”, “prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo”, “direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo”, “sinônimo de relação jurídica tributária”, “norma jurídica tributária” e “norma, fato e relação jurídica”⁹².

Não bastasse a diversidade de significações, depara-se ainda, com a corrente dissensão doutrinária na conceituação de tributo, sendo atualmente, muitas formulações inaceitáveis, as quais, porém na sua grande maioria, trouxeram inestimável contribuição ao estudo científico do direito tributário.

⁹² *Curso de direito tributário*, p. 19.

Assim, autores como Amílcar de Araújo Falcão⁹³, Rubens Gomes de Sousa⁹⁴ e Héctor B. Villegas⁹⁵ adicionavam nas suas conceituações de tributo, a finalidade da receita arrecadada, a qual, via de regra, objetiva a realização das finalidades próprias do Estado.

Outros autores, como Aliomar Baleeiro⁹⁶, Celso Ribeiro Bastos⁹⁷ e Sacha Calmon Navarro Côelho⁹⁸ ativeram-se, principalmente, ao estudo do artigo 3º, do Código Tributário Nacional, para conceituar tributo, identificando, este último, os “elementos” ou “estipulações que armam o conceito jurídico-positivo de tributo”, nas precisas lições, respectivamente, de Geraldo Ataliba⁹⁹ e Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁰, como “notas de conceito”, entendendo que, toda relação jurídica que contiver as cinco há de ser necessariamente tributária.

Posteriormente, tendo como precursor o mestre Geraldo Ataliba¹⁰¹, autores como Aires Barreto¹⁰², Roque Antonio Carrazza¹⁰³, Régis Fernandes de Oliveira¹⁰⁴ e José Artur Lima Gonçalves¹⁰⁵, dentre outros, têm sido unânimes em reconhecer que o tributo encontra-se delineado na Constituição, consoante as finalidades e competências outorgadas às pessoas jurídicas de direito público.

⁹³ *Introdução ao direito tributário*, p. 17.

⁹⁴ *Compêndio de legislação tributária*, p. 39.

⁹⁵ *Curso de direito tributário*, p. 3.

⁹⁶ *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 145. Também *Direito tributário brasileiro*, p. 62.

⁹⁷ *Curso de direito financeiro e direito tributário*, p. 137-140.

⁹⁸ *Comentários à Constituição de 1988*, p. 30.

⁹⁹ *Hipótese de incidência tributária*, p. 33.

¹⁰⁰ *Curso de direito tributário*, p. 24.

¹⁰¹ *Hipótese de incidência tributária*, p. 31.

¹⁰² *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 26.

¹⁰³ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 352.

¹⁰⁴ *Taxas de polícia*, p.14.

¹⁰⁵ *Isonomia na Norma Tributária*, p. 15.

Impende ressaltar que, o fato da receita obtida através de tributos propiciar recursos ao Estado para fazer frente às despesas decorrentes do atendimento de suas finalidades essenciais, não caracteriza o tributo, porque as demais receitas auferidas pelo Estado igualmente são destinadas ao cumprimento das suas atividades fins.

Deve-se observar ainda que, embora o sistema constitucional tributário brasileiro encontre sua disciplina expressa no Texto Constitucional, tornando imprescindível para conceituar tributo a análise dos postulados constitucionais, a Constituição Federal não cria tributos, porém, atribuindo competência às diversas pessoas políticas para instituí-los, declinando para tanto as mais diversas materialidades, permite distingui-los dos demais ingressos no patrimônio público, constituindo-se a compulsoriedade, no sentido da obrigatoriedade do particular carrear dinheiro aos cofres públicos, em característica essencial do tributo.

A compulsoriedade, por conter uma índole coativa, que independe até mesmo da vontade da pessoa que promove a realização do fato jurídico tributário ou participa do seu acontecimento, permitindo que esta pessoa, em termos de capacidade civil seja incapaz, como acontece com o menor enquanto proprietário de bens imóveis, em relação aos impostos sobre a propriedade, denota ser traço característico do tributo, havendo que se observar, porém, como adverte Paulo de Barros Carvalho:

O legislador das regras tributárias está credenciado a descrever o fato que bem lhe aprouver, dentro dos parâmetros constitucionalmente previstos, mas com o objetivo específico de a eles ligar efeitos *tributários*.

[...]

Tudo isso, no entanto, é válido e tem visos de inequívoca procedência, para o efeito de talhar a fisionomia e o desenho estrutural do fato que dará oportunidade ao nascimento da obrigação tributária. Não se aplica, de forma alguma, à prescrição genérica da relação jurídica, estatuída no conseqüente normativo¹⁰⁶.

Impende observar ainda que, embora seja função primordial da doutrina conceituar tributo, a Constituição Federal prestigiou uma noção geral de tributo, permitindo que, através de suas regras e princípios é possível identificá-lo, assim como distingui-lo das demais obrigações, identificando, ainda, a caracterização de cada uma das espécies tributárias.

Por adequar-se perfeitamente aos traços constitucionais¹⁰⁷ considera-se o artigo 3º, do Código Tributário Nacional, suficiente para determinar o que seja tributo, por expressar toda a fenomenologia da incidência que vai desde a previsão da hipótese em lei, ou conforme o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho, “desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato”¹⁰⁸.

Contrariamente a posição de Héctor B. Villegas¹⁰⁹ e Celso Ribeiro Bastos¹¹⁰, de que a prestação possa ser *in natura*, consistindo até mesmo em trabalho humano, o tributo há de ser sempre em dinheiro, isto é, prestação pecuniária, admitindo-se apenas coeficientes de fácil conversão em valores correspondentes à moeda corrente¹¹¹ quando, na lição de Paulo de Barros

¹⁰⁶ *Curso de direito tributário*, p. 312. (grifo do autor).

¹⁰⁷ Para Paulo Ayres Barreto “o Texto Constitucional de 1988 incorporou o conceito de tributo preexistente”. (*As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado, inédita, PUC/SP, 2005, p. 48).

¹⁰⁸ *Curso de direito tributário*, p. 24.

¹⁰⁹ *Curso de direito tributário*, p. 3.

¹¹⁰ *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, p. 139.

¹¹¹ Sacha Calmon Navarro Coelho, *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, p. 30.

Carvalho¹¹², ter-se-á a extinção da “relação jurídica de conteúdo patrimonial, conhecida por *obrigação tributária*”, ou seja, o prestar algo, o dar, em dinheiro.

Além da compulsoriedade que caracteriza fundamentalmente o tributo, sua instituição deve observância tanto ao princípio geral da legalidade como ao da estrita legalidade tributária como previsto, respectivamente, no art. 5º, II e art. 150, I, ambos da Constituição Federal, além da própria dicção do art. 3º do Código Tributário Nacional que ao definir tributo, deve fiel observância à Constituição, pelo fato de fundamentar-se necessariamente nesta e por tratar-se de norma hierarquicamente superior a norma infraconstitucional.

Neste sentido, observa Humberto Ávila:

A leitura da Constituição conduz ao entendimento de que o tributo é prestação pecuniária decorrente de lei, e não da vontade, ainda que fictícia (preço), que não constitui sanção de ato ilícito (multa) nem indenização pelo uso de bens públicos (compensação financeira). A leitura do Código Tributário Nacional enquadra-se nesse conceito especificando-o ainda mais (art. 3º)¹¹³.

Há que se ressaltar ainda a relevância de que referida prestação não deva constituir sanção de ato ilícito para que não ocorra confusão com as prestações oriundas de indenização ou as relações jurídicas que objetivam aplicar penalidades pelo descumprimento de deveres que embora tributários não se constituem em tributos.

Ao exigir determinada conduta por parte do administrador como forma de dispensar o mesmo tratamento aos sujeitos passivos que se encontram em idênticas situações, o artigo 3º do Código Tributário Nacional ao

¹¹² *Curso de direito tributário*, p. 24. (grifo do autor).

prescrever que a prestação deva ser cobrada mediante atividade plenamente vinculada prestigiou, em última análise, em termos tributários, o princípio constitucional da isonomia.

Por derradeiro, há que se perquirir a relevância da destinação constitucionalmente atribuída ao produto da arrecadação que, nos casos específicos, passa a determinar a espécie tributária, de maneira que Paulo Aires Barreto sob o prisma da natureza tributária das contribuições formula um nova acepção de tributo como “montante arrecadado coativamente, tendo em vista o atendimento de uma finalidade constitucional”¹¹⁴.

Diante de tal, referido autor lança-se o desafio de examinar a teoria das causas em matéria tributária, em especial, a aplicabilidade daquelas aplicáveis às relações obrigacionais de cunho privado às relações tributárias¹¹⁵.

Examinando as principais objeções à teoria das causas divide-as naqueles que a refutam independentemente de sua formulação e os que a rechaçam partindo de inconsistências na formulação interna da teoria, identificando como objeções do primeiro grupo:

- a) às obrigações que resultam diretamente da lei não se aplicaria a teoria da causa, uma vez que a vontade, elemento das obrigações negociais, não estaria presente;
- b) perquirir sobre a causa da obrigação tributária implica extravazar os

¹¹³ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 315.

¹¹⁴ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese inédita, PUC/SP, 2005, p. 48.

¹¹⁵ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese inédita, PUC/SP, 2005, p. 51-64.

domínios do próprio direito, ensejando análise pré-jurídica, dado que, posta a lei, descabe cogitar das razões que a motivaram¹¹⁶.

Paulo Ayres Barreto destaca ainda entre as manifestações daqueles que se opõem com ênfase nas inconsistências internas das proposições elaboradas: “se a causa da obrigação é a contrapartida de benefícios, vantagens ou serviços que o contribuinte recebe do Estado, a prova de não ter havido tal contrapartida infirmaria a obrigação tributária”¹¹⁷.

Após fixar algumas premissas que reputa importantes, acaba por admitir que: “Se considerarmos a causa nos tributos como nexos lógicos entre o motivo da instituição do tributo e sua estrutura normativa em função da finalidade a ser atingida, com o objetivo de avaliarmos o atendimento de pressupostos para o exercício da competência impositiva, a aplicação da teoria das causas pode revelar-se importante”¹¹⁸.

Concluindo pela pertinência do exame da aplicabilidade diante do sistema constitucional tributário brasileiro para permitir a avaliação do atendimento de pressupostos para o exercício da competência impositiva, aduz que:

Se o que se visa é o atendimento das necessidades gerais da coletividade, só há autorização constitucional para a instituição de imposto. Nessa hipótese, descabe cogitar-se da possibilidade de se cobrar tributo de outra natureza. Diversamente, a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis e o exercício do poder de polícia só poderão ser remunerados por intermédio de taxas. Por sua vez, a realização de obra pública, de que decorra valorização

¹¹⁶ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese inédita, PUC/SP, 2005, p. 54.

¹¹⁷ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese inédita, PUC/SP, 2005, p. 54.

imobiliária, permitirá apenas a exigência de contribuição de melhoria. Por fim, em face da atividade estatal para atendimento de finalidades constitucionalmente definidas e, portanto, com previsão de destinação do produto da arrecadação a órgão, fundo ou despesa, só há autorização constitucional para a instituição de contribuições¹¹⁹.

Partindo do pressuposto que o próprio texto constitucional permite caracterizar as diferentes espécies tributárias, adentrar-se-á na árdua tarefa de classificar os tributos.

2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Geraldo Ataliba em sua obra *“Hipótese de Incidência Tributária”*, enriquecendo sobremaneira o estudo jurídico do tributo, já alertara sobre a necessidade do intérprete precisar qual a espécie tributária, de vez que, segundo ele, a Constituição prescreve regimes diversos para cada espécie.

Assim, propôs como critério de classificação a hipótese de incidência, ponderando:

Como entretanto — conforme a espécie de tributo — diversos são os regimes tributários, deverá o exegeta determinar qual a espécie diante da qual se encontra, a fim de lhe aplicar o regime jurídico correto e

¹¹⁸ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese inédita, PUC/SP, 2005, p. 56.

¹¹⁹ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 57-58.

adequado, em face das normas constitucionais e à luz dos princípios que a Constituição prestigia ou adota¹²⁰.

O mesmo autor, após pontificar sobre a importância de atentar aos cânones constitucionais, quando da classificação dos tributos, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade, dado a rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro, denota que a Constituição Federal de 1988, ao referir-se a impostos, taxas e contribuições, adota o critério tricotômico, estabelecendo regras e princípios informadores do regime de cada espécie, desdobrando-os harmonicamente¹²¹.

Classifica os tributos em “vinculados” e “não vinculados”, segundo o aspecto material de sua hipótese de incidência consista ou não no desempenho de uma atividade estatal, afirmando que, no Brasil, tal critério é constitucionalmente consagrado de modo expresso, impedindo postura diversa do legislador ordinário¹²².

Sustenta, com maestria, que:

A consistência da h.i. é que permite classificar os tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação estatal. Se a h.i. consistir uma atuação estatal, o tributo será uma taxa ou contribuição (tributo vinculado); se consistir em outro fato qualquer, o tributo será não vinculado (imposto)¹²³.

¹²⁰ *Hipótese da incidência tributária*, p. 109.

¹²¹ *Hipótese da incidência tributária*, p. 110-111.

¹²² *Hipótese da incidência tributária*, 115-116. Em sentido idêntico, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirmou: “[...], por ter adotado a teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados, pôde o constituinte operar a repartição das competências tributárias do modo como o fez.” (*Curso de direito tributário brasileiro*, p. 69).

¹²³ *Hipótese da incidência tributária*, p. 117.

Após ponderar de forma bastante incisiva que não incumbe ao legislador formular definições, especialmente de conceitos constitucionalmente pressupostos, como o é de imposto, assinala que o legislador acertou seu conceito e, se assim não fosse, teria incorrido em inconstitucionalidade.

Quanto à destinação do produto da arrecadação, por sua vez, enfatizava que:

[...] a destinação não integra o regime tributário.

A relação tributária é regida pelo direito tributário; a destinação dos dinheiros é questão não tributária, mas constitucional-financeira, de direito orçamentário. Assim, não tem cabimento — no trato jurídico do tema — incluir na definição do tributo a destinação do seu produto. Esta não é parte da estrutura da obrigação, nem da configuração da hipótese de incidência¹²⁴.

Paulo de Barros Carvalho, aduzindo dois importantes argumentos recomenda o emprego do “princípio da tipologia tributária” para a identificação da espécie tributária:

a) trata-se de diretriz constitucional, firmada num momento em que o legislador realizava o trabalho delicado de traçar a rígida discriminação de competências tributárias, preocupadíssimo em preservar o princípio maior da Federação e manter incólume a autonomia municipal; b) para além disso, é algo simples e operativo, que permite o reconhecimento da índole tributária, sem a necessidade de considerações retóricas e até alheias ao assunto¹²⁵.

¹²⁴ *Hipótese da incidência tributária*, p. 140.

¹²⁵ *Curso de direito tributário*, p. 29.

Finalizando, afirma: “[...] 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, [...], tem a excelsa virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador”¹²⁶.

É ainda, Paulo de Barros Carvalho quem, com a precisão que lhe é inerente, critica a disposição do artigo 4º do Código Tributário Nacional, no tocante à afirmação de que, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, evidenciando que, tal entendimento não deva prevalecer, tendo em vista a supremacia da interpretação sistemática do direito ao entendimento isolado de uma simples norma que, aliás, estaria a conflitar com dois mandamentos constitucionais, logo, hierarquicamente superiores¹²⁷.

De outra sorte, porém, considera primorosa a prescrição do legislador, no sentido de que, os nomes que venham a designar os diferentes tipos tributários e o destino que se dê ao produto da arrecadação sejam irrelevantes para caracterizar a natureza jurídica do tributo¹²⁸.

Paulo de Barros Carvalho adotando a teoria dos tributos vinculados e não vinculados, considerou-a própria para uma classificação eminentemente jurídica, por repousar na fiel observação das hipóteses de incidência dos vários tributos, em confronto com as respectivas bases de cálculo, mantendo assim, plena harmonia com a diretriz constitucional que consagra a tipologia tributária no direito brasileiro¹²⁹.

¹²⁶ *Curso de direito tributário*, p. 29.

¹²⁷ *Curso de direito tributário*, p. 29-30.

¹²⁸ *Curso de direito tributário*, p. 30-1.

¹²⁹ *Curso de direito tributário*, p. 35.

José Artur Lima Gonçalves ao examinar, em trabalho monográfico, o princípio da isonomia em matéria tributária, analisou o tema da capacidade contributiva, abrindo um parêntese para a classificação dos tributos. Partiu da premissa metodológica de que só são relevantes para a classificação os elementos que se possam extrair da própria norma jurídica, da própria Constituição, observando assim a preciosa lição de Celso Antonio Bandeira de Mello:

Em Direito, a operação lógica de classificar, por força há de se ater às características de *direito*, isto é, dos institutos e categorias, cujos ingredientes componentes são sistemas de normas, processos que definem um conjunto de efeitos imputáveis a determinadas situações e relações¹³⁰.

Analizando assim, o texto constitucional, conclui que ele classifica o gênero tributo em espécies, dispondo ainda que, as pessoas políticas poderão instituí-las por meio de lei. Parte da existência ou não de relação de subordinação entre hipótese de incidência tributária e a ocorrência de alguma ação do Estado para classificar os tributos em duas espécies que considera distintas e inconfundíveis, quais sejam, tributos vinculados a alguma atuação estatal e tributos não vinculados a qualquer estatal. Esta vinculabilidade, segundo o autor, é aferível por meio da análise do critério material da regra matriz de incidência tributária e, sendo necessário, conjugado com seu critério quantitativo¹³¹.

O mesmo autor propugna ainda que:

¹³⁰ *Natureza e regime jurídico das autarquias*, p. 361. (grifo do autor).

¹³¹ *Isonomia na norma tributária*, p. 57-58.

[...] só faz sentido a classificação no estudo do Direito quando os elementos classificados em espécies distintas tenham regimes jurídicos — disciplinas — diferentes. Não faz sentido criar-se classificação que contenha mais espécies do que os regimes jurídicos existentes. Propor classificação que resulte em mais do que uma espécie com mesmo regime jurídico é perda de tempo, é inútil¹³².

Analizando ainda, a Constituição Federal confirma a existência de regimes jurídicos que suportam e justificam a subdivisão dos tributos em espécies e subespécies, não importando o nome, o rótulo, que o legislador, constituinte ou ordinário, tenha utilizado. Para tal análise, segundo ele, lançar-se-á mão apenas do critério material e do critério quantitativo, os quais indicarão tratar-se a espécie analisada de tributo vinculado ou não vinculado e se o tributo analisado tem destinação específica constitucionalmente prescrita ou não¹³³.

Aires Barreto, em estudo monográfico onde cuidou tanto da base de cálculo como da alíquota, porque temas complementares entre si e essenciais para o deslinde dos critérios de determinação do *quantum debetur* tributário, considerou imprescindível o exame das espécies tributárias e a adoção de um critério jurídico de classificação dos tributos.

Assim, também reportando-se a teoria dos tributos vinculados e não vinculados que, por seu rigor jurídico, entende possibilitar a eliminação de vasta gama de perplexidades, com as quais se têm defrontado doutrinadores e aplicadores da lei, distingue os tributos em duas espécies — em vinculados e não vinculados, consoante consistam ou não na descrição de uma atuação estatal — tendo por critério jurídico o aspecto material da hipótese de incidência,

¹³² Isonomia na norma tributária, p. 58.

permitindo assim, que da essência de sua hipótese se extraia a espécie à qual pertence¹³⁴.

É, porém, em parecer inédito, que propõe classificação dos tributos prestigiando a destinação e a previsão de restituição do tributo pago:

(a) tributos *não vinculados*, que se subdividem em:

(a.1) *sem destinação específica* (os impostos dos arts. 153, 155 e 156, CF); e

(a.2) *com destinação específica* e restituíveis (empréstimos compulsórios, cuja materialidade da hipótese de incidência seja de imposto); e

(b) tributos *vinculados*, que se subdividem em:

(b.1) *com destinação específica* e restituíveis (empréstimo compulsório cuja materialidade seja de taxa);

(b.2) *com destinação específica* (as contribuições do art. 149 e do art. 195 da CF, salvo as de intervenção no domínio econômico); e

(b.3) *sem destinação específica* (as contribuições de intervenção no domínio econômico e as taxas, art. 145, II, CF)¹³⁵.

A propósito da classificação dos tributos, Roque Antonio Carrazza, ao discorrer sobre os direitos fundamentais do contribuinte, em nota de rodapé, assinala:

No Brasil, a Constituição não só efetuou uma classificação estrita das *espécies tributárias*, como apontou o *regime jurídico* de cada uma. Portanto, como ressalta Geraldo Ataliba, a distinção das espécies tributárias, na Constituição, não é apenas *nominal*, mas *conceitual*. Queremos com isto exprimir que o *arquétipo genérico* de cada tributo

¹³³ *Isonomia na norma tributária*, p. 59.

¹³⁴ *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 27.

¹³⁵ *Apud* José Artur Lima Gonçalves. *Isonomia na norma tributária*, p. 60. (grifo do autor).

está traçado no Texto Supremo e, destarte, o legislador ordinário não pode dele se afastar¹³⁶.

Ferindo, especificamente o tema da classificação jurídica dos tributos, assevera que esta só torna-se possível, partindo do exame detalhado das normas jurídicas em vigor, especialmente, daquelas contidas na Constituição Federal, a qual confere às pessoas políticas, competências para que criem-nos, consideradas todas espécies do gênero tributo, estando cada uma com seu perfil traçado no próprio texto constitucional¹³⁷.

Já, Régis Fernandes de Oliveira, em sua monografia sobre as taxas de polícia, ao versar sobre a classificação dos tributos ponderou, inicialmente, que no direito as classificações são úteis ou inúteis e jamais certas ou erradas. Devendo, portanto, o jurista procurar uma classificação que lhe baste para apartar as dificuldades e, então, estudá-la, separadamente¹³⁸.

Inspirado no mestre Geraldo Ataliba inicia, transcrevendo sua preciosa lição: “Qualquer classificação que se pretenda fazer no Brasil, deve atender não só às exigências científicas como aos cânones constitucionais, sob pena de resultar inútil e inoperante”¹³⁹, para, em seguida, confessar que, partindo do critério jurídico fornecido pela própria Constituição, reconhece três tipos ou espécies tributárias: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Embora faça restrições à terminologia na divisão dos tributos “vinculados” e “não vinculados”, preferindo falar em tributos “dependentes” ou “não dependentes de atuação estatal”, por entender inexistir, em princípio, no

¹³⁶ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 352. (grifo do autor).

¹³⁷ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 460-461.

¹³⁸ *Taxas de polícia*, p. 23-24.

¹³⁹ *Apud Régis Fernandes de Oliveira, Taxas de polícia*, p. 23-4.

direito tributário atividade tributante discricionária, adota a “teoria dos tributos vinculados e não vinculados”¹⁴⁰, adotada aliás, pelo próprio texto constitucional.

O jurista argentino Héctor B. Villegas¹⁴¹, referindo-se à classificação, aceita tanto pela doutrina como pelo direito positivo, reconhece que diferentes tributos têm particularidades individualizantes e divide-os.

Aceitando também a classificação dos tributos em não vinculados e vinculados, como a juridicamente mais perfeita, o mestre argentino destaca que, nestes se somam o fato ou situação cujo acontecimento cabe exclusivamente ao particular e a atividade ou despesa do Estado que se particulariza ou produz efeitos benéficos para o particular.

Celso Ribeiro Bastos após lembrar que, “as classificações não são certas ou erradas, mas sim convenientes ou inconvenientes”, e reconhecer que, “a própria Constituição enuncia quais são as categorias de tributos em nosso sistema”, aponta que são cinco modalidades tributárias contempladas no texto constitucional¹⁴².

Embora não considere útil a classificação dos tributos em vinculados ou não-vinculados, a ela se refere, para depois alertar que, na medida em que a Constituição conferiu regimes próprios a cinco diferentes modalidades tributárias, há que se importar em conhecer o respectivo regime jurídico.

Ricardo Lobo Torres ao referir-se à classificação quantitativa dos tributos, conclui que, a vigente Constituição Federal adotou a divisão quadripartida.

¹⁴⁰ *Hipótese de incidência tributária*, p. 115-120.

¹⁴¹ *Curso de direito tributário*, p. 5-6.

¹⁴² *Curso de direito financeiro e direito tributário*, p. 140-141.

Quanto à classificação qualitativa, distingue os tributos em vinculados ou não-vinculados — consoante decorram ou não de uma prestação estatal em favor do contribuinte — e contributivos ou comutativos — segundo encontrem sua justificativa primordial na capacidade contributiva ou no princípio do custo/benefício ou da equivalência¹⁴³.

Para Luciano Amaro, a Constituição, despreocupada em definir ou classificar as espécies tributárias, arrolou:

- a) *impostos*, instituíveis pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme a partilha constante dos arts. 153 e 154 (União), 155 (Estados e Distrito Federal) e 156 (Municípios e também o Distrito Federal, *ex vi* do art. 147);
- b) *taxas*, instituíveis por essas mesmas pessoas políticas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (art. 145, II);
- c) *contribuição de melhoria*, decorrente de obra pública, também instituível pelas mesmas pessoas políticas (art. 145, III);
- d) *pedágio*, instituível igualmente pelas pessoas políticas mencionadas, em razão da utilização de vias por elas conservadas (art. 150, V);
- e) *empréstimos compulsórios*, instituíveis pela União, nas hipóteses arroladas no art. 148;
- f) *contribuições sociais*, instituíveis pela União (art. 149);
- g) *contribuições de intervenção no domínio econômico*, também instituíveis pela União (art. 149);
- h) *contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas*, instituíveis igualmente pela União (art. 149);
- i) *contribuição para custeio do regime previdenciário de que trata o art. 40 da Constituição, em benefício dos servidores dos Estados,*

¹⁴³ Curso de direito financeiro e tributário, p. 371-372.

Distrito Federal e Municípios, instituível por essas pessoas políticas e cobrável dos respectivos funcionários (art. 149, § 1º, renumerado pela EC n. 33/2001 e com nova redação dada pela EC n. 41/2003);

j) *contribuição para custeio do serviço de iluminação pública*, instituível pelos Municípios e pelo Distrito Federal (art. 149-A acrescido pela EC n. 39/2002)¹⁴⁴.

Citado autor, embora ao abordar em estudo monográfico, o conceito e a classificação de tributos, tenha afirmado que a Constituição não conceitua tributos nem suas espécies, atribuindo-o à lei complementar¹⁴⁵, procura conhecer as várias figuras tributárias à vista do perfil traçado pelo Código Tributário Nacional não descurando, porém, da disciplina constitucional¹⁴⁶.

Discordando de Américo Lourenço Masset Lacombe¹⁴⁷, pondera “que os rótulos dados pela Constituição não podem ser totalmente desprezados; rótulos diferentes devem, pelo menos, ser considerados como um indício de que, *talvez* se esteja cuidando de realidades distintas”¹⁴⁸.

De idêntica forma, critica a pretensa irrelevância da destinação dos recursos como critério distintivo das espécies tributárias como estatuído no art. 4º, II, do Código Tributário Nacional, embora útil para distinguir as espécies tributárias elencadas no art. 5º não é suficiente, em se tratando de figuras tributárias como o empréstimo compulsório ou as outras contribuições que não a de melhoria, expressando seu pensamento na seguinte passagem:

¹⁴⁴ *Direito tributário brasileiro*, p. 28. (grifo do autor).

¹⁴⁵ Conceito e classificação dos tributos, in *Revista de Direito Tributário*, n. 55, p. 247.

¹⁴⁶ *Direito tributário brasileiro*, p. 30.

¹⁴⁷ Contribuições no direito brasileiro, in *Revista de Direito Tributário*, n. 47, p. 190.

¹⁴⁸ *Direito tributário brasileiro*, p. 70-71. (grifo do autor).

[...], há situações em que a *destinação* do tributo é *prevista pela Constituição* como aspecto integrante do *regime jurídico da figura tributária*, na medida em que se apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo (isto é, constitucional) da competência tributária. Nessas circunstâncias, não se pode, ao examinar a figura tributária, ignorar a questão da destinação, nem descartá-la como critério que permita distinguir de outras a figura analisada¹⁴⁹.

O mesmo autor critica ainda, as diversas classificações das espécies de tributos elaboradas doutrinariamente, concluindo que, são oriundas do número de variáveis escolhidas como características de identificação das figuras tributárias, afirmando:

Os autores que utilizam mais de uma variável para classificar os tributos (fato gerador, destinação, restituibilidade etc.) irão, logicamente, identificar três, quatro, ‘n’ conjuntos, conforme a maior ou menor especificidade dos critérios analíticos que sejam eleitos¹⁵⁰.

Reportando-se ao artigo 4º do Código Tributário Nacional, como critério jurídico positivo, demonstra que sequer resiste à sistematização

¹⁴⁹ *Direito tributário brasileiro*, p. 77. (grifo do autor).

¹⁵⁰ *Direito tributário brasileiro*, p. 68.

colocada pelo próprio Código, além de, se mostrar insuficiente para distinguir as diversas figuras tributárias contempladas pelo texto constitucional, concluindo:

Em suma, os critérios de classificação dos tributos não são certos ou errados. São mais adequados, menos adequados, ou inadequados (a) no plano da teoria do direito tributário, ou (b) no nível do direito tributário positivo, como instrumento que permita (ou facilite) a identificação das características que devem compor cada espécie de tributo (no plano teórico ou num dado sistema jurídico-positivo).

É óbvio que a eleição de mais de uma variável irá tornar mais complexo o trabalho de classificação, pois a pluralidade de características utilizadas pode formar múltiplas combinações. Isso faz a classificação depender de certo grau de arbítrio do classificador. Mas o arbítrio está presente nas várias classificações de tributos apresentadas pela doutrina, uma vez que cada autor sempre elege (ou seja, ‘arbitra’) uma ou mais características das diversas figuras para poder classificá-las¹⁵¹.

Amílcar de Araújo Falcão considera a importância da diferenciação — embora limitando-a a imposto e taxa — fundamental para, na prática, propiciar a observância das exigências constitucionais relativas à discriminação tributária e às demais limitações ao exercício do “poder tributário” pelas entidades federadas¹⁵².

Alfredo Augusto Becker assinala que:

[...], 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

¹⁵¹ *Direito tributário brasileiro*, p. 69.

¹⁵² *Introdução ao direito tributário*, p. 119.

importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo; a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente, o gênero jurídico do tributo¹⁵³.

Ainda, ao versar sobre a base de cálculo, como único critério verdadeiramente objetivo e jurídico de investigação da natureza jurídica do tributo, resume:

[...], o espectro atômico da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação revela que em sua composição existe um *núcleo* e um, ou mais, *elementos adjetivos*.

O *núcleo* é a *base de cálculo* e confere o *gênero* jurídico ao tributo.

Os elementos adjetivos são *todos os demais* elementos que integram a composição da hipótese de incidência. Os elementos adjetivos conferem a *espécie* àquele gênero jurídico de tributo¹⁵⁴.

Para o citado autor “o tributo é realidade que foi criada por regra jurídica; em conseqüência é na análise da fenomenologia desta regra jurídica (sua estrutura lógica e sua atuação dinâmica) que se deve buscar, como foi feito, o critério aferidor da natureza (gênero e espécie) *jurídica* dos tributos”¹⁵⁵.

Observa ainda que circunstâncias tais, como a consistência material ou a destinação do tributo não exercem nenhuma influência sobre a sua natureza jurídica podendo, entretanto, influenciar decisivamente sobre a “validade” (juridicidade) da “regra jurídica”, especialmente se esta, ao criar o

¹⁵³ *Teoria geral do direito tributário*, p. 338.

¹⁵⁴ *Teoria geral do direito tributário*, p. 339. (grifo do autor).

¹⁵⁵ *Teoria geral do direito tributário*, p. 345. (grifo do autor).

tributo, tiver inobservado regra jurídica constitucional que estiver contemplando uma daquelas circunstâncias¹⁵⁶.

Assim resta evidenciado que, apesar dos avanços conquistados na seara dos estudos tributários, reina ainda, manifesta divergência doutrinária a respeito da classificação dos tributos, gerando dificuldades no tocante à observância de determinadas regras e princípios, assim como, quanto à aplicabilidade do regime jurídico constitucionalmente prescrito, de forma diversa, para cada espécie tributária.

As posições divergentes são, porém salutares, na medida em que, demonstram que os estudiosos do direito, e especialmente, do direito tributário, estão continuamente preocupados na busca da verdade científica, procurando desincumbir-se da sua função de elaborar a ciência do direito — extrair o dever-ser (*sollen*) — em consonância com o direito posto, ou seja, o direito positivo — o ser (*sein*), como bem anotou Eurico Marcos Diniz de Santi, ao discorrer sobre a classificação efetivada pelo cientista do direito: “cuida de proposição descritiva, e por isso *há de manter coerência e fidelidade aos critérios previstos no direito positivo*: sendo correta, é verdadeira; caso contrário, é falsa”¹⁵⁷.

Impende observar que, embora algumas posições doutrinárias devam ser revistas, devido principalmente, a inovações trazidas ao direito pelo texto constitucional, que projetou novéis proposições a serem descobertas pelo jurista, versando o direito em sua linguagem descritiva, elas contribuíram

¹⁵⁶ *Teoria geral do direito tributário*, p. 346.

¹⁵⁷ As classificações no sistema tributário brasileiro, in *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*, p. 132-139. (grifo nosso).

fundamentalmente na elaboração doutrinária a respeito da classificação dos tributos.

Observa-se ainda, que embora alguns doutrinadores tenham alertado para o fato de que, as classificações possam apenas ser consideradas úteis ou inúteis, convenientes ou inconvenientes, e seus critérios adequados, menos adequados ou até mesmo inadequados, é através da classificação que se possibilita a identificação das características que compõem cada espécie tributária.

Destarte, a importância da classificação reside especialmente na sua utilidade, na fixação de critérios imprescindíveis para aplicabilidade do regramento específico de cada espécie tributária, consoante seu peculiar regime jurídico consagrado constitucionalmente.

Assim, embora a tripartição do gênero tributo em imposto, taxa e contribuição de melhoria, seja tradicional, há algumas décadas, na estrutura constitucional, confirmada especialmente pela Constituição Federal de 1988, que em seu artigo 145, classificando os tributos, no inciso I, menciona os impostos, remetendo implicitamente aos artigos 153, 155 e 156, inferindo-se, desde logo, qual a materialidade da hipótese de incidência dos mesmos; no inciso II, contempla as taxas pelo exercício do poder de polícia e pela prestação de serviços públicos, não confundindo-as com impostos; e, no inciso III, prevê a contribuição de melhoria, exigível no caso de valorização imobiliária causada por obra pública, que embora não traga-a explicitada no seu bojo, é a única e possível materialidade de hipótese de incidência desta exação tributária, uma classificação não pode, porém, restringir-se à mera leitura de um determinado dispositivo constitucional, impondo-se a necessidade do amplo conhecimento

das espécies tributárias, segundo sua caracterização de forma harmônica e sistemática.

Logo, o dispositivo constitucional supracitado não é suficiente para apreender as diversas espécies tributárias contempladas pelo Texto Constitucional, que contempla outros tipos de exações tributárias, com características próprias, como os empréstimos compulsórios (art.148, I e II) e as contribuições sociais (arts. 149; 195, I, II, III e § 4º; 201, § 1º; 212, § 5º; 239 e 240), e ainda, as contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149, § 2º, I, II e III) e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Quanto às modalidades em que se exprime o gênero tributo, pode-se observar que enquanto doutrinadores, como Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁸ Sacha Calmon Navarro Côelho¹⁵⁹, Roque Antonio Carrazza¹⁶⁰, Aliomar Baleeiro¹⁶¹ e José Artur Lima Gonçalves¹⁶², advogam a divisão tripartida, outros como Alfredo Augusto Becker¹⁶³ e Pontes de Miranda¹⁶⁴, admitem apenas a existência de duas espécies (impostos e taxas), havendo ainda aqueles que, como Celso Ribeiro Bastos¹⁶⁵, Ives Gandra da Silva Martins¹⁶⁶ e Hugo de Brito Machado¹⁶⁷ reconhecem cinco espécies de tributos (impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios), e aqueles

¹⁵⁸ *Curso de direito tributário*, p. 35-36.

¹⁵⁹ *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, p. 32. Também *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 394.

¹⁶⁰ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 461.

¹⁶¹ *Direito tributário brasileiro*, p. 62.

¹⁶² *Isonomia na norma tributária*, p. 57.

¹⁶³ *Teoria geral do direito tributário*, p. 346.

¹⁶⁴ *Comentários à Constituição de 1969*, p. 362 e 371.

¹⁶⁵ *Curso de direito financeiro e direito tributário*, p. 141.

¹⁶⁶ As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos, in *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 25.

¹⁶⁷ *Curso de direito tributário*, p. 64.

que, como Ricardo Lobo Torres¹⁶⁸ e Fábio Fanucchi¹⁶⁹ optam pela classificação em quatro espécies (impostos, taxas, contribuições e empréstimo compulsório).

Atentando-se aos diversos posicionamentos, denota-se ainda grande celeuma em torno da classificação dos tributos, que encontra seu ponto de partida no direito positivo, especialmente na Constituição Federal, como o adverte Paulo Ayres Barreto, “[...] somente após o esgotamento da atividade interpretativa nesse plano [o constitucional], é que caberá o exame de conteúdos postos em outros níveis hierárquicos”¹⁷⁰.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 surgem novas propostas classificatórias das espécies tributárias, associando os critérios de vinculação (a uma atividade estatal), a destinação do produto da arrecadação e a previsão de restituição do tributo cobrado, da lavra de Eurico Marcos Diniz de Santi¹⁷¹ e Márcio Severo Marques¹⁷².

Impende observar que a destinação surge associada à vinculação ou não, da materialidade inserta no antecedente da norma tributária a uma atuação estatal, conjugando assim critérios diversos para a elaboração da classificação.

Estabelecendo as premissas que: “a) toda classificação deve ser elaborada em consonância com as regras lógicas próprias da teoria das classes; b) a classificação jurídica está jungida às peculiaridades [sic] do direito

¹⁶⁸ *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 371.

¹⁶⁹ *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 60.

¹⁷⁰ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 34-35.

¹⁷¹ As classificações no sistema tributário brasileiro, in *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*, p. 125.

¹⁷² *Classificação constitucional dos tributos*, p. 225.

positivo do ordenamento jurídico de cada país”¹⁷³, Paulo Ayres Barreto, em sua proposta classificatória considera insuficiente a teoria dos tributos vinculados e não vinculados para contemplar todas as variáveis presentes no nosso ordenamento jurídico, inviabilizando a distinção entre impostos e contribuições, de vez que, nestas a destinação é necessária e naqueles é vedada, segundo o regramento no âmbito constitucional¹⁷⁴.

Propostas como as de Aires Barreto e José Artur Lima Gonçalves prestigiam, concomitantemente, as regras de formação de classes e as peculiaridades do direito positivo, ao partirem de classes superiores para identificarem outras classes, evitando ainda utilizar fundamentos distintos para fundar uma só classificação.

Assim, passar-se-á ao estudo das espécies tributárias, iniciando, por aquela que, ao lado das taxas, é aceita e reconhecida de forma unânime pela doutrina — o imposto.

2.3.1 Os impostos

Para Geraldo Ataliba, os impostos se reconhecem pelo critério da exclusão, pois, sempre que a hipótese de incidência não consistir numa atuação estatal, estar-se-á diante de um imposto. Destarte, ao discorrer sobre o mesmo, como tributo não vinculado, assevera: “Define-se, assim, o

¹⁷³ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 70.

¹⁷⁴ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 70.

imposto como não vinculado, ou seja, tributo cuja h.i. consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte”¹⁷⁵.

Na seqüência, arremata: “Esse fato é indicativo de capacidade contributiva de alguém que será, precisamente, posto na posição de sujeito passivo”¹⁷⁶.

O mestre destaca ainda, que a designação não confere entidade ao tributo, nada significando a circunstância de um tributo receber uma determinada designação, o que, aliás, é prescrito pelo art. 4º do Código Tributário Nacional.

Observa ainda, com a acuidade que lhe era peculiar, que a Constituição Federal prestigiou a distinção entre impostos pessoais e reais. Nestes, a hipótese de incidência é um fato objetivamente considerado, abstraindo-se as condições jurídicas do eventual sujeito passivo. Naqueles, ao contrário, a hipótese da incidência considera certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Assim, o legislador infraconstitucional deve obediência ao imperativo do § 1º, do artigo 145, da Constituição Federal, como bem anotou o autor:

Impondo a Constituição que, sempre que possível os impostos tenham “caráter pessoal”, está postulando incessante empenho do legislador, no sentido de aprimorar a legislação, para ir atendendo às peculiaridades, características e singularidades dos contribuintes, de modo a considerar suas diferenças — de cunho econômico — fazendo

¹⁷⁵ *Hipótese de incidência tributária*, p. 121.

¹⁷⁶ *Hipótese de incidência tributária*, p. 121.

com que a carga tributária de cada qual reflita suas condições individuais¹⁷⁷.

Após assinalar que a classificação dos impostos em diretos e indiretos é puramente econômica, e não jurídica, sendo relevante apenas para interpretar certas normas de imunidade ou isenção, pela consideração sobre a carga tributária, em relação à pessoa que a suportará¹⁷⁸, reconhece que possam existir diversas espécies de impostos, segundo o conceito de fato em que consistem as respectivas hipóteses de incidência, o qual, na maioria das vezes, se perfaz pela composição de dois ou mais termos, o que se traduz no emprego de locuções pelo legislador.

Para o citado mestre, “a identificação do tipo de imposto depende da rigorosa e criteriosa análise dos termos empregados pelo legislador — primeiramente o constituinte — para estruturar a h.i. no seu aspecto mais decisivo: o material”¹⁷⁹.

Paulo de Barros Carvalho ao definir imposto, como sendo “o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”¹⁸⁰, demonstra que, no direito positivo brasileiro, é da sua índole, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuação ao administrado, além de possuir um regime jurídico-constitucional peculiar, dada a repartição, pela Constituição, da competência legislativa a cada uma das pessoas políticas de direito constitucional interno — União, Estados Distrito Federal e Municípios — para instituí-los, derivando

¹⁷⁷ *Hipótese de incidência tributária*, p. 126.

¹⁷⁸ *Hipótese de incidência tributária*, p. 126.

¹⁷⁹ *Hipótese de incidência tributária*, p. 127.

¹⁸⁰ *Curso de direito tributário*, p. 36.

ainda, dessa repartição a divisão dos impostos em função do conteúdo material que há de integrar o núcleo das respectivas hipóteses normativas¹⁸¹.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, reportando-se as “notas do conceito”, as “notas de acidente” e as “de complemento”¹⁸², demonstra que as duas últimas determinam a espécie tributária, dizendo:

Agora entram em cena as notas de acidentes e de complemento, [...] de modo a esclarecer a espécie tributária em causa. Se o *fato*, escolhido unilateralmente pelo legislador para ser jurígeno-tributário, for um *fato* independente de qualquer atuação estatal relativamente à pessoa do obrigado ao pagamento, tem-se que o tributo, *independentemente* do ‘nome’ que tenha e do destino da arrecadação (*accidental*) será um *imposto* (v. g., ter renda, ser proprietário de veículo automotor, realizar faturamento, adquirir gasolina, tudo nos termos do art. 16 do CTN)¹⁸³.

Já, Aliomar Baleeiro, ao discorrer sobre os impostos, assinala:

Entende-se por imposto *a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento*¹⁸⁴.

Partindo da existência ou não de relação de subordinação entre a hipótese de incidência tributária e a ocorrência de alguma ação do

¹⁸¹ *Curso de direito tributário*, p. 36-37.

¹⁸² *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, p. 30.

¹⁸³ *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, p. 32. (grifo do autor).

¹⁸⁴ *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 252. (grifo do autor).

Estado, José Artur Lima Gonçalves acata a proposta de classificação de Aires Barreto¹⁸⁵, considerando os impostos previstos nos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal como tributos “não vinculados” e “sem destinação específica”¹⁸⁶.

Aires Barreto, em estudo monográfico, após enaltecer a classificação de Geraldo Ataliba, pela materialidade do fato descrito pela hipótese de incidência¹⁸⁷, assevera que os impostos são tributos não vinculados, por constituírem sua hipótese de incidência situações que independem do desempenho de qualquer atividade pelo Estado¹⁸⁸.

Ao analisar a base de cálculo e alíquota nos impostos, demonstrou que, a Constituição implicitamente delimita os critérios de aferição compatíveis com a natureza do tributo, representando assim os indicadores de manifestação da capacidade contributiva, tanto no sentido positivo (ao referir a possibilidade de instituir imposto sobre a propriedade, por exemplo, estabelece marcos balizadores dos critérios de mensuração compatíveis, coerentes, com o próprio cerne desse imposto, quais sejam, o valor de venda, de custo de mercado da propriedade), como no sentido negativo (ao dispor sobre as imunidades em matéria tributária tolhe qualquer possibilidade de dimensionamento desses fatos, por negar-lhes existência de serem financeiramente medidos).

Reconhece ainda que, as opções do legislador para erigir como base de cálculo do tributo, limitam-se às possíveis escolhas dos adjuntos adnominais que guardem compatibilidade com a natureza jurídica específica do tributo a ser criado e, com rigor jurídico, sintetiza:

¹⁸⁵ *Apud* José Artur Lima Gonçalves. *Isonomia na norma tributária*, p. 60.

¹⁸⁶ *Isonomia na norma tributária*, p. 57-58.

¹⁸⁷ *Hipótese de incidência tributária*, p. 116.

¹⁸⁸ *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 28.

[...] a base de cálculo será sempre o valor. O legislador é que haverá de, tendo presente critério material, eleger adjunto adnominal compatível. Assim, por exemplo, se o critério material for a propriedade, poderá ele escolher entre o valor *de venda* da propriedade, o valor (preço) *de custo* da propriedade, o valor (preço) *de mercado*, o valor da área de terreno ou da edificada ou de ambos¹⁸⁹.

Quanto à alíquota, embora reconheça haja exceções, sem entretanto, afrontar o princípio da legalidade, à medida que a alíquota explicitada em lei careça de ajuste, por força de imperativo constitucional considera-a “fator que, aplicado sobre a base calculada, conduz à determinação da dívida tributária, [...]”¹⁹⁰.

Ao perquirir sobre a base de cálculo e alíquota nos tributos vinculados, embora reconheça possuir a subespécie taxa traços comuns ao imposto, pois, ambos são prestações pecuniárias, *ex lege* e não se constituem em sanção de ato ilícito, concluindo que, imposto e taxa colocam-se em posições diametralmente opostas, afirma:

[...] em sendo “imposto e taxa” figuras diametralmente opostas, haveriam de opor-se, também, em relação à base de cálculo. Com efeito, nos impostos, a base de cálculo deve ser buscada em cada fato lícito (que não uma atuação estatal) ligada ao particular (o montante dos serviços prestados, o rendimento líquido auferido, o valor das importações), porque cada fato tributável tem *uma base de cálculo individual e específica*. Sobre essa base aplica-se uma alíquota genérica.

[...]

¹⁸⁹ *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 45-50. (grifo do autor).

¹⁹⁰ *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 50.

No imposto, a base de cálculo é específica, apurável (variável), caso a caso; a alíquota é genérica. [...] ¹⁹¹.

É ainda, Aires Barreto quem, após analisar de forma panorâmica, globalizada e bastante nítida, a estrutura dos impostos e taxas na composição do dever jurídico tributário, em relação àquela conclui:

Nos impostos, a lei estabelece a expressão numérica da alíquota, dando o critério para a aferição, em cada caso concreto, da base de cálculo. Em outras palavras, consistem o peso, o volume, a área, o perímetro, meros critérios genéricos para a obtenção da alíquota. [...], a lei cuida de estabelecer genericamente o critério para a investigação concreta, fato a fato, da base de cálculo; [...] ¹⁹².

Roque Antonio Carrazza, por sua vez, pontifica:

[...] a Lei das Leis ainda classificou os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 145, I a III), desenhando a *regra-matriz* (o *arquétipo* o *núcleo essencial*, a *norma-padrão de incidência*) de cada uma destas figuras jurídicas e discriminando competências para que as pessoas políticas, querendo, viessem a instituí-las [...] ¹⁹³.

Inspirando-se na definição de Geraldo Ataliba, afirma: “Imposto é uma modalidade de tributo que tem por *hipótese de incidência* um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal” ¹⁹⁴.

¹⁹¹ Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais, p. 66-68.

¹⁹² Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais, p. 72-73.

¹⁹³ Curso de direito constitucional tributário, p. 352-353. (grifo do autor).

¹⁹⁴ Curso de direito constitucional tributário, p. 463.

Diz ainda que, para que a pessoa política tributante possa, de modo válido, exigir um imposto, basta tenha competência constitucional para instituí-lo e, ao exercitar tal competência, observe os princípios constitucionais que disciplinam o assunto¹⁹⁵.

Ao fazer alusão à divisão dos impostos em espécies, o autor confessa que a maioria das classificações mostrou utilidade apenas para a Ciência das Finanças e para a Economia, porquanto, para o estudioso do direito tributário a única classificação útil, jurídica, dos impostos é a contemplada pela Constituição Federal nos artigos 153, 155 e 156, os quais discriminam, respectivamente, as competências impositivas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de atribuir à União a possibilidade de criar outros impostos desde que não possuam hipótese de incidência e base de cálculo idênticos aos arrolados nos artigos supracitados¹⁹⁶.

Para Roque Antonio Carrazza, o princípio informador dos impostos é o da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF), o qual, segundo seu entendimento, atende às exigências do princípio da igualdade, realizando o ideal republicano, de afastar, também na tributação, privilégios sem causa, de pessoas ou categorias de pessoas.

Segundo o autor citado, a idéia de que o imposto é tributo não-vinculado a uma atuação não estatal encontra-se explicitada no artigo 16 do Código Tributário Nacional, determinando também a Constituição Federal, implicitamente, que a lei coloque na hipótese de incidência dos impostos, fatos regidos pelo Direito Privado, significa, da esfera pessoal dos contribuintes e, portanto, desvinculados da ação do Estado, os quais, têm a propriedade de, em si

¹⁹⁵ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 465.

¹⁹⁶ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 466.

mesmos, revelar ou, pelo menos, fazer presumir, a capacidade econômica das pessoas que os realizam, sendo, na terminologia de Alfredo Augusto Becker, os “fatos-signos presuntivos de riqueza”, cuja diretriz constitucional deve ser observada até mesmo pelos impostos que a União vier a instituir com fulcro no artigo 154, I, da Constituição, sob pena de inconstitucionalidade¹⁹⁷.

Já, Régis Fernandes de Oliveira, em sua monografia sobre taxas de polícia, explicita cada uma das espécies tributárias, iniciando pelo imposto onde, segundo o autor, o legislador limita-se a contemplar na hipótese da norma, um fato do indivíduo, impondo-lhe uma obrigação, qual seja, a que parte da operação, fato ou atividade, em seu conteúdo econômico, seja entregue ao Estado, em dinheiro¹⁹⁸.

O jurista argentino Héctor B. Villegas, referindo-se à classificação, aceita tanto pela doutrina como pelo direito positivo, reconhece que diferentes tributos têm particularidades individualizantes e dividindo-os, destaca: “No *imposto*, a prestação exigida do particular independe de qualquer atividade estatal a ele relativa, [...]”¹⁹⁹.

Procurando não repetir, na caracterização do imposto, os conceitos comuns já contemplados na de tributo, Héctor B. Villegas define o imposto como sendo: “o tributo exigido pelo Estado daqueles que se encontram nas situações consideradas pela lei como fatos impositivos, sendo estes fatos impositivos alheios a toda e qualquer atividade estatal, referida ao obrigado”²⁰⁰.

¹⁹⁷ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 467-469.

¹⁹⁸ *Taxas de polícia*, p. 24-27.

¹⁹⁹ *Curso de direito tributário*, p. 5-6. (grifo do autor).

²⁰⁰ *Curso de direito tributário*, p. 9.

Prossegue, explicando que, o fato eleito pelo legislador como imponível, há de estar caracterizado, pelo menos, por sua natureza reveladora da possibilidade de contribuir, de alguma forma, para manutenção do Estado. Portanto, a valoração do legislador há de ser feita idealmente, em função da potencialidade econômica de cada qual, isto é, em função da capacidade contributiva de cada obrigado.

Como o imposto é totalmente alheio a uma atividade estatal determinada, estribado em Valdés Costa, alerta ainda que, mesmo que tenha sido criado com uma destinação especial, a obrigação subsiste ainda que o Estado não dê, às somas arrecadadas, a afetação legal pré-estabelecida ou modifique, posteriormente, tal afetação²⁰¹.

Celso Ribeiro Bastos, após reformular a definição dada por Gaston Jèze define imposto como sendo:

aquela prestação pecuniária requerida aos particulares por via da autoridade e que ademais não esteja condicionada nem determinada por uma prestação administrativa particular e concreta, mas, pelo contrário, ingressa sempre a título definitivo com o fim de atender às necessidades públicas gerais²⁰².

Rubens Gomes de Sousa reporta-se à definição de imposto que corresponde, no seu entender e a sua época, à formulada pela generalidade dos autores e que tem como característica a de ser:

o tributo que se destina a cobrir as necessidades *públicas gerais*, isto é, todas aquelas que interessam aos cidadãos indistintamente, sem que

²⁰¹ *Curso de direito tributário*, p. 9.

²⁰² *Curso de direito financeiro e direito tributário*, p. 143-144.

se possa determinar o grau de interesse que cada um tenha individualmente na existência do serviço ou atividade pública de que se trate²⁰³.

Ricardo Lobo Torres após afirmar, equivocadamente, que o legislador constituinte não poderia modificar a definição de imposto contida no Código Tributário Nacional, justificando assim, a identidade do significado do termo imposto, em ambos os diplomas legais, oferece a seguinte definição de imposto:

é o dever fundamental consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva constitucional da capacidade contributiva e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas gerais, é exigido de quem tenha realizado, independentemente de qualquer atividade estatal em seu benefício, o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência especificamente outorgada pela Constituição²⁰⁴.

Luciano Amaro, partindo da definição de imposto estatuída no artigo 16 do Código Tributário Nacional, afirma:

O fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado *especificamente dirigida ao contribuinte*. Ou seja, para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado. A atuação do Estado dirigida a prover o bem comum beneficia o contribuinte, mas

²⁰³ *Compêndio de legislação tributária*, p. 164. (grifo do autor).

²⁰⁴ *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 373.

este frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade e não por ser contribuinte²⁰⁵.

Amílcar de Araújo Falcão ao fixar o conceito de imposto assevera:

Imposto é o tributo auferido pelo poder público, para atender às necessidades públicas gerais, e cujo nascimento se condiciona ao verificar-se um pressuposto de fato, consistente num ato ou fato da vida comum, de conteúdo econômico (*Tatbestand, hecho imponible, fato gerador* ou *suporte fático*)²⁰⁶.

Após declarar que o fato gerador tem a função de definir o tributo e que este é o verdadeiro critério, o mesmo autor afirma: “[...], o fato gerador do imposto há de ser alguma ocorrência da vida comum, *não ligada diretamente* a qualquer atividade específica recebida ou fruída, e simplesmente reveladora da capacidade contributiva”²⁰⁷.

Alfredo Augusto Becker conceituando imposto, no plano jurídico, diz: “a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo um *fato lícito* qualquer (não consistente em serviço estatal ou coisa estatal), terá criado um imposto”²⁰⁸.

Destarte, há que se ressaltar que os impostos independem de toda e qualquer atividade estatal para a sua instituição, bastando que a lei, e sempre a lei, consagre a hipótese tributária, suficiente para ocorrência do fato jurídico tributário, subsistindo o imposto mesmo que não se dê a destinação aos

²⁰⁵ *Direito tributário brasileiro*, p. 30. (grifo do autor).

²⁰⁶ *Introdução ao direito tributário*, p. 116. (grifo do autor).

²⁰⁷ *Introdução ao direito tributário*, p. 118. (grifo do autor).

valores arrecadados através dos mesmos como estabelecido no art. 167, IV, da Constituição Federal²⁰⁹, porque pelo princípio da não afetação²¹⁰ resta expressamente vedada a vinculação da sua receita, demonstrando que a destinação, neste caso, negativa, se constitui em elemento caracterizador desta espécie tributária, eliminando assim a tão propalada irrelevância da destinação do produto da arrecadação.

2.3.2 As taxas

Geraldo Ataliba concluindo que a base imponível na taxa é uma dimensão da própria atuação estatal, assim a define: “TAXA é o tributo vinculado cuja h.i. consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado”²¹¹.

A propósito, explicita quanto à desnecessidade de a Constituição discriminar competências para exigência de taxas, uma vez que, “a pessoa pública competente para desempenhar a atuação, e só ela, é competente

²⁰⁸ *Teoria geral do direito tributário*, p. 345. (grifo do autor).

²⁰⁹ O art. 167, IV, da Constituição Federal, diz:

“Art. 167. São vedados:

IV – a vinculação de receita de imposto 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;”.

²¹⁰ Há que se ressaltar que este princípio é, habitualmente, estudado no direito financeiro, mais precisamente, como princípio orçamentário, apesar da sua relevância na classificação das espécies tributárias como anota, com propriedade, Paulo Ayres Barreto. (*As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 75).

²¹¹ *Hipótese de incidência tributária*, p. 133 e 134.

para legislar sobre sua atividade e colocar essa atuação no núcleo da h.i. de taxa sua”²¹². Donde se deduz que a competência para sua instituição resta outorgada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, pela repartição de competências constitucionalmente adotada, que busca realizar o equilíbrio federativo e como deflui do artigo 145 da Constituição Federal.

Considera essencial ainda, a referibilidade direta da atuação ao obrigado, ou seja, somente quem utiliza o serviço público, específico e divisível, ou o tem à sua disposição, ou quem tenha recebido o ato “de polícia” pode ser sujeito passivo de taxa²¹³.

O eminente mestre após tecer considerações sobre o regime das taxas na Constituição de 1988 e a inconstitucionalidade dos preços ou tarifas, autorizadas pelo regime da Constituição de 1946, porém, eliminadas pela emenda constitucional 18 à Constituição de 1946, assim como, pela Carta Constitucional de 1967 e pela emenda nº 1/69, com precisão ímpar, conclui: “Se se tratar de atividade pública (art. 175) o correspondente será taxa (art. 145, II); se se tratar de exploração de atividade econômica (art. 173) a remuneração far-se-á por preço”²¹⁴.

Para Paulo de Barros Carvalho, as taxas:

são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificadamente dirigida ao contribuinte. Nisso diferem dos

²¹² *Hipótese de incidência tributária*, p. 137.

²¹³ *Hipótese de incidência tributária*, p. 138.

²¹⁴ *Hipótese de incidência tributária*, p. 140-150.

impostos, e a análise de suas bases de cálculo deverá exigir, forçosamente, a medida da intensidade da participação do Estado²¹⁵.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, após discorrer que as “notas de acidente” e as “de complemento”²¹⁶ determinam a taxa, distingue a de serviço da de polícia, asseverando:

[...], se o tributo ostentar como fato gerador uma *atuação do Estado*, específica e divisível, relativamente à pessoa obrigada ao seu pagamento, o tributo será:

(a) taxa de serviço, se o fato jurígeno for a prestação de unidades de serviço público ao contribuinte (art.77 do CTN);

(b) taxa de polícia, se o fato jurígeno for a efetiva realização de um ato de poder de polícia do Estado (concessão de alvarás, atestados, permissões — art. 77 do CTN) em atenção ao contribuinte²¹⁷.

Aliomar Baleeiro referindo-se a taxa, afirma: “é o tributo cobrado de alguém que se utiliza de serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional, ou o tem à sua disposição, e ainda quando provoca seu benefício, ou por ato seu, despesa especial dos cofres públicos”²¹⁸.

Noutra passagem, assim conceituando, “Taxa é a *contraprestação de serviço público, ou de benefício feito, posto à disposição, ou custeado pelo Estado em favor de quem paga, ou se este, por sua atividade, provocou a necessidade de criar-se aquele serviço público*”²¹⁹.

²¹⁵ *Curso de direito tributário*, p. 38-39.

²¹⁶ *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, p. 30.

²¹⁷ *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, p. 32 (grifos do autor).

²¹⁸ *Direito tributário brasileiro*, p. 324. Também *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 229.

²¹⁹ *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 230. (grifo do autor).

José Artur Lima Gonçalves, com base em parecer inédito de Aires Barreto entende serem as taxas, especialmente as do artigo 145, inciso II, da Constituição Federal tributos “vinculados sem destinação específica”²²⁰.

Aires Barreto assevera que as taxas, assim como as contribuições, são tributos vinculados por consistir a materialidade da hipótese de incidência em uma atuação estatal, direta ou indiretamente referida ao contribuinte.

Diferenciando taxas de contribuições, como categoria dos tributos vinculados, explicita: “[...] nas taxas, a atuação do Estado está voltada diretamente ao obrigado; [...]. Sempre que a atuação estatal estiver referida direta, imediatamente, ao obrigado, estaremos diante de taxa. [...]”²²¹.

Não desconhecendo os traços comuns entre imposto e taxa, ao versar sobre a base de cálculo desta última, assinala:

Inversamente, nas taxas a base de cálculo é única: o valor da atuação estatal. Não há a apuração de base de cálculo para cada fato. Em sendo a base de cálculo o valor da atuação do Estado, fato interno à Administração — que nada tem a ver com a atuação do particular, e portanto não toma em conta atributos inerentes ao sujeito passivo ou relativos à matéria sobre a qual se refere a taxa — é fato único, de dimensão única.

[...]

[...] Nas taxas, a base de cálculo é genérica (o valor da atuação estatal); a alíquota é específica, encontrável (avaliável) caso a caso.

A referibilidade direta da atuação é determinada pela alíquota²²².

²²⁰ *Isonomia na norma tributária*, p. 60 .

²²¹ *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 28-29.

²²² *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 66-68. (grifo do autor).

Analisando a estrutura das taxas na composição do dever jurídico tributário, afirma:

Nas taxas, a lei estabelece a expressão monetária da base de cálculo, dando o critério para a aferição, em cada caso concreto, da alíquota. [...]; nas taxas, a lei cuida de estabelecer os critérios para a investigação não mais da base de cálculo, necessariamente o valor da atuação estatal (única, genérica), mas para a exata aferição da alíquota aplicável²²³.

Para Roque Antonio Carrazza, “taxas são tributos que têm por hipótese de incidência uma atuação estatal, diretamente referida ao contribuinte”²²⁴. Essa atuação estatal, acrescenta, tanto pode consistir num serviço público como num ato de polícia, razão pela qual, distingue as taxas de serviços, que têm por pressuposto a realização de serviços públicos, das taxas de polícia, que nascem em virtude da prática, pelo Poder Público, de atos de polícia²²⁵.

Frisa ainda, que tais fatos só podem ser produzidos pelo Estado, mediante determinação legal, para o quê são exigidas duas leis: “*uma*, de natureza administrativa, regulando o exercício do poder de polícia ou a prestação do serviço público, e *outra*, de índole tributária, qualificando estas atuações estatais e atribuindo-lhes o efeito de, uma vez realizadas, darem nascimento, *in concreto*, de tributo ora em estudo [a taxa]”²²⁶.

²²³ *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 72-73.

²²⁴ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 469.

²²⁵ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 469.

²²⁶ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 470.

Para caracterizar a taxa de serviço, não basta seja serviço público, que na excelente formulação do mestre Celso Antonio Bandeira de Mello, é

toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público — portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais —, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo²²⁷,

Mas sim, serviço público específico e divisível, conforme está a exigir a segunda parte, do inciso II, do artigo 145, do Texto Constitucional, lembrando que, serviços públicos específicos, singulares, referem-se a uma ou a um número determinado de pessoas, possibilitando avaliar-se a utilização efetiva ou potencial, individualmente considerada.

Já, as taxas de polícia estão a exigir na hipótese de incidência o exercício do “poder de polícia” que, no sempre preciso entendimento do eminente administrativista é “a atividade estatal de condicionar a liberdade e a propriedade ajustando-as aos interesses coletivos”²²⁸, cujo poder, no Brasil, em observância ao princípio da legalidade, deve ser exercitado, num momento inicial, por meio de lei, editada pela pessoa política competente para, depois, a Administração Pública ocupar-se com o assunto, por meio de regulamentos e atos administrativos concretos, pois, o seu exercício impõe, sempre, abstenções para os cidadãos no sentido que, observado o princípio da prevalência do

²²⁷ *Curso de direito administrativo*, p. 612.

²²⁸ *Curso de direito administrativo*, p. 709.

interesse público sobre o privado, todos possam igualmente desfrutar dos dois bens supremos — a propriedade e a liberdade.

Roque Antonio Carrazza analisando as taxas sob o aspecto da fruição por parte do contribuinte, assevera que, no Brasil, existem taxas de serviço “fruível” e taxas de serviço “fruído”, conforme a utilização do serviço público seja “compulsória” ou “facultativa” por parte do administrado, de vez que, para o Estado a prestação do serviço público é sempre obrigatória.

Ressalta ainda que, a compulsoriedade da fruição do serviço público, por parte do administrado, nasce da lei, a qual deve sempre respaldar-se num valor ou interesse público prestigiado pela Constituição.

Alerta ainda que, tirante as modalidades de taxas analisadas, outras inexistem em nosso ordenamento jurídico, embora encontráveis no direito comparado, como as taxas de obras, pois, no exato momento em que a Constituição permitiu a instituição das taxas de polícia e das taxas de serviço, impediu que fossem criadas outras modalidades de taxas, consoante as lições da doutrina germânica, no sentido de que outorga de competência encerra, ao mesmo tempo, uma autorização e uma limitação.

A propósito, pontifica:

[...], nada impede o Estado preste um serviço público ou pratique um ato de polícia a *título gratuito*. [...]

Se, no entanto, o Estado pretender remunerar-se pelos serviços públicos que presta ou pelos atos de polícia que realiza (tudo vai depender de sua decisão política, expressa em lei), deverá, obrigatoriamente, fazê-lo por meio de taxas (obedecido, pois, o regime

jurídico tributário). Nunca por meio de *preços públicos* (também chamados *tarifas* ou, simplesmente, *preços*)²²⁹.

O autor justifica este seu entendimento dizendo que, se se admitisse que o legislador de cada pessoa política pudesse, a seu bel prazer, criar uma taxa ou um preço, estar-se-ia aceitando que o artigo 145, inciso II, da Constituição Federal, estaria prevendo uma mera recomendação, passível ou não de acolhimento.

Estribado em Geraldo Ataliba, observa ainda que, o princípio informador das taxas é o da retributividade, isto é, o contribuinte, nas taxas, retribui o serviço público ou as diligências que levam ao ato de polícia que o alcança, pagando a exação devida. Sendo inaceitável, em nome da segurança jurídica, que só porque a pessoa política realizou uma atuação estatal, está autorizada a cobrar uma taxa no valor que quiser e de quem quiser. Ao contrário, só poderá exigir a taxa daquela pessoa diretamente alcançada pela atuação e desde que o tributo tenha por base de cálculo o custo da atuação estatal²³⁰.

Consigna ainda, que os serviços públicos e os atos de polícia que autorizam a instituição de taxas devem, necessariamente, estar dentro do campo da competência administrativa da pessoa política tributante, sob pena de inconstitucionalidade e ao referir-se à prescrição do artigo 150, inciso V, da Constituição Federal, destaca que o serviço público de conservação das rodovias, que autoriza a instituição do pedágio, inobstante seu *nomem juris*, é verdadeira taxa de serviço.²³¹

²²⁹ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 475-479. (grifo do autor).

²³⁰ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 485.

²³¹ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 489-490.

Régis Fernandes de Oliveira ao dissertar sobre as taxas de polícia, entende que, quando a atividade colocada na hipótese de incidência tiver que ser desempenhada pelo Poder Público, o qual, no entanto, pode exigir que aquele que lhe pede o serviço ou a quem é ele prestado pague ao Estado uma determinada prestação, que, por sua vez, deve guardar relação de conteúdo econômico com o serviço prestado, ter-se-á a taxa de serviço.

Em se tratando de atividade que, dada sua relevância, foi disciplinada pelo Poder Público, limitando a propriedade e a liberdade dos particulares de maneira que, em querendo o particular desenvolver certa atividade, necessita de prévia autorização da administração, ter-se-á o que denomina de taxa de polícia²³².

O jurista argentino Héctor B. Villegas, reportando-se à classificação, aceita doutrinariamente e pelo direito posto, acentua que: “[...] na *taxa*, existe uma especial atividade do Estado, materializada na prestação de um serviço individualizado no particular”²³³.

Aceitando a classificação dos tributos em não vinculados e vinculados, como a juridicamente mais perfeita, o mestre argentino destaca que, nestes se somam o fato ou situação cujo acontecimento cabe exclusivamente ao particular e a atividade ou despesa do Estado que se particulariza ou produz efeitos benéficos para o particular.

Ainda, especificamente quando aos tributos vinculados, assinala que:

²³² *Taxas de polícia*, p. 24-27.

²³³ *Curso de direito tributário*, p. 5-6. (grifo do autor).

[...] a graduação da obrigação tributária, na taxa, efetuar-se-á levando se em conta, por um lado, as circunstâncias relativas à pessoa e aos bens do obrigado e, por outro, a atividade estatal, tudo valorado pelo legislador para que este decida em que medida devem ser razoavelmente tributados os que são diretamente alcançados pelas atividades do Estado inerentes à sua soberania²³⁴.

Ciente da dificuldade que se apresenta quando da caracterização das taxas, o mestre argentino procura assim conceituar tal exação tributária: “[...] a taxa é um tributo cujo fato imponible está integrado a uma atividade do Estado, divisível e inerente à sua soberania, encontrando-se esta atividade diretamente relacionada ao contribuinte”²³⁵.

Celso Ribeiro Bastos entende ser a matéria, quanto às taxas, do ponto de vista normativo, de tamanha clareza que não comporta qualquer dúvida, afirmando ser “a modalidade escolhida pelo Constituinte para permitir a cobrança, pelo Estado, de valores por ele dispendidos em função de uma atividade sua”²³⁶.

Consigna ainda que, nas taxas vigente está o princípio da capacidade contributiva para o efeito de inibir a taxação de molde a ensejar uma autêntica incapacidade contributiva, preferindo, portanto, falar desse princípio do que no da razoabilidade, por entender aceitável a exacerbação motivada, quando existentes notórias razões de extrafiscalidade²³⁷.

Rubens Gomes de Sousa após afirmar que, o conceito de taxa é mais complexo que o imposto, tendo dado lugar a inúmeras dificuldades na

²³⁴ *Curso de direito tributário*, p. 8.

²³⁵ *Curso de direito tributário*, p. 18.

²³⁶ *Curso de direito financeiro e direito tributário*, p. 145.

²³⁷ *Curso de direito financeiro e direito tributário*, p. 148.

prática, e ainda, após fazer algumas ponderações na sua conceituação, assim a define:

taxa é o tributo instituído para remunerar um determinado serviço ou atividade especial do Estado, *que seja cobrado somente dos contribuintes que de fato se utilizem desse serviço ou atividade, ou que os tenham à sua disposição*²³⁸.

Ricardo Lobo Torres conceituando taxa, limita-se a afirmar que: “é um tributo contraprestacional, posto que vinculado a uma prestação estatal específica em favor do contribuinte. É cobrada pela *prestação de serviços públicos* ou pelo *exercício do poder de polícia*”²³⁹.

Quanto ao serviço público, enfatiza que dá ensejo à cobrança de taxa, a prestação do serviço público essencial, de competência da Administração Direta, irredutível à obra pública, assim como o dá também, a prestação de serviços decorrentes do exercício do poder de polícia. Elenca três requisitos, encontráveis no texto constitucional, que reputa essenciais para que se configure a taxa pela prestação de serviço: a utilização efetiva ou potencial do serviço; a especificidade e a divisibilidade da prestação; e, a efetividade ou a disponibilidade do serviço. Tais requisitos entende serem aplicáveis também às chamadas taxas pelo exercício do poder de polícia, que exigem que a prestação seja específica e divisível, entregue efetivamente ou posta à disposição do contribuinte²⁴⁰.

Luciano Amaro, respaldando-se na Constituição e no Código Tributário Nacional, observa que:

²³⁸ *Compêndio de legislação tributária*, p. 169. (grifo do autor).

²³⁹ *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 402. (grifo do autor).

²⁴⁰ *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 402-404.

As taxas são tributos cujo fato gerador é configurado por uma *atuação estatal específica, referível ao contribuinte*, que pode consistir: a) no exercício regular do *poder de polícia*; ou b) na prestação ao contribuinte, ou colocação à disposição deste, de *serviço público específico e divisível* (CF, art. 145, II; CTN, art. 77)²⁴¹.

Reconhece a existência de taxas de polícia e taxas de serviço. Naquelas estar-se-ia cuidando de atividade do Estado que, pela “remoção de jurídicos limites ao exercício de direitos” visa o exercício desses direitos dos indivíduos com o “interesse da coletividade” e não do contribuinte isoladamente²⁴².

Baseando-se no texto constitucional assinala que, “as *taxas de serviços* têm por fato gerador uma atuação estatal consistente na execução de um *serviço público específico e divisível*, efetivamente *prestado ou posto à disposição* do contribuinte (CF, art. 145, II)”²⁴³, criticando a previsão dos serviços deverem ser além de divisíveis, específicos, por entender estar esta característica implícita na própria divisibilidade.

Destaca também que a taxa pode ser devida em função de serviço público não efetivamente fruído, mas sim, posto à disposição do contribuinte ou de grupos de indivíduos, quando se justifica a cobrança pelo uso potencial do serviço público, por ter-se o Estado aparelhado para prestar determinado serviço em certas áreas do seu território, justificando-se assim, a tributação pela modalidade da taxa do grupo de cidadãos a cuja disposição é

²⁴¹ *Direito tributário brasileiro*, p. 30-31. (grifo do autor).

²⁴² *Direito tributário brasileiro*, p. 32-33. (grifo do autor).

²⁴³ *Direito tributário brasileiro*, p. 33. (grifo do autor).

posto o serviço independentemente deste ou daquele indivíduo negar-se a efetivamente utilizá-lo²⁴⁴.

Ferindo a polêmica distinção entre as taxas e preços, assim posicionou-se:

[...], o Estado adstringe-se a adotar a figura da taxa, se o serviço (que *ele* executa) *deve ser realizado* por imperativo de ordem pública. Por outro lado, se o serviço puder ser remunerado através de preço público, por não apresentar as características que o restrinjam à remuneração por taxas, o legislador *pode optar* pela adoção do regime de taxas²⁴⁵.

Quanto à adoção deste regime, entende-o aplicável mesmo quando não houver a efetiva utilização do serviço. Porém, no caso dos preços, entende-os cobráveis apenas se tiver sido estipulado no contrato a cobrança pela mera colocação do serviço à disposição.

Na medida em que o pedágio recebeu legitimação constitucional expressa, entende que o legislador constituinte reconheceu-lhe natureza tributária, em face de estar referido no texto constitucional, precisamente, num dispositivo que cuida dos tributos, como exceção a um princípio que limita a criação dos mesmos.

Assim, conclui que o fato gerador do pedágio é a utilização de vias conservadas pelo Poder Público, sendo cobrável de quem trafegue pela via pública, fruindo assim, da utilidade propiciada pela obra estatal, sendo seu fundamento análogo ao das taxas e da contribuição de melhoria, porém, diverso

²⁴⁴ *Direito tributário brasileiro*, p. 33-40.

²⁴⁵ *Direito tributário brasileiro*, p. 45. (grifo do autor).

na essência, pois, a Constituição previu, expressamente, apenas taxas de serviço e de polícia, e não pela utilização de um bem público, onde o fato estatal é a estrada, com cuja utilização se concretiza o enlace do indivíduo à obrigação tributária²⁴⁶ que ensejaria, na lição transcrita de Alberto Xavier, seu enquadramento nesta última modalidade de taxa: “o facto constitutivo das obrigações em que se traduzem (as taxas) consiste ou na *prestação de uma actividade pública*, ou na *utilização de bens do domínio público*, ou na *remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares*”²⁴⁷.

Amílcar de Araújo Falcão assim caracteriza a taxa: “é o tributo auferido pelo poder público, para o custeio de certos e determinados serviços ou atividades públicas, e cujo surgimento se condiciona à *utilização, disposição ou solicitação*, por pessoas individualizadas, do funcionamento dos ditos serviços ou atividades.” e, asseverando que o fato gerador é o verdadeiro critério para definir o tributo, diz: “[...] tendo em vista a natureza remuneratória, ou de contraprestação da taxa, o seu fato gerador há de ser alguma ocorrência *diretamente ligada* à utilização, disposição ou requisição do serviço ou atividade determinada do Estado”²⁴⁸.

Alfredo Augusto Becker conceitua, assim como fê-lo com o imposto, taxa no plano jurídico como: “a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo o *serviço estatal ou coisa estatal*, terá criado uma taxa”. Afirmando ainda, categoricamente, que “no plano jurídico, todo e qualquer tributo pertencerá a uma destas duas categorias: imposto ou taxa”²⁴⁹.

²⁴⁶ *Direito tributário brasileiro*, p. 48-50.

²⁴⁷ *Manual de direito fiscal*, p. 42-43. (grifo do autor).

²⁴⁸ *Introdução ao direito tributário*, p. 116 e 118. (grifo do autor).

²⁴⁹ *Teoria geral do direito tributário*, p. 345-346. (grifo do autor).

Refutando uma terceira categoria ou categoria mista de tributos, cita A. Berliri:

De qualquer modo — e isto é essencial — ainda que o tributo especial tenha uma disciplina jurídica diversa daquela dos outros impostos, isto não quer dizer que se deva contrapô-lo como *tertium genus* defronte à taxa e ao imposto; para se chegar a esta conclusão precisar-se-ia demonstrar que é impossível reconduzir o tributo especial e os outros impostos sob um único esquema²⁵⁰.

O mestre gaúcho, seguindo seu raciocínio, após explicitar que o monopólio estatal existe quando

uma regra jurídica outorga a uma única pessoa estatal o direito de produzir ou vender determinada coisa ou serviço e, correlativamente, impõe a todas as demais pessoas (privadas ou estatais) a obrigação de absterem-se da produção ou venda daquela determinada coisa ou serviço, [conclui que], no plano jurídico, todo o *preço* (não apenas uma parte do mesmo) da coisa ou serviço objeto de monopólio estatal tem a natureza jurídica da taxa²⁵¹,

sendo irrelevante a circunstância do pagamento depender da vontade do contribuinte em obter a coisa ou serviço monopolizado.

Partindo dessas ponderações colacionadas da doutrina, constatou-se que a espécie tributária em comento apresenta peculiaridades mais específicas que a inicialmente abordada, não podendo, por expressa previsão do § 2º do art. 145, da Constituição Federal, ter base de cálculo própria de

²⁵⁰ Apud Alfredo Augusto Becker, *Teoria geral do direito tributário*, p. 347.

²⁵¹ *Teoria geral do direito tributário*, p. 354 e 355. (grifo do autor).

impostos, identificando ainda, Paulo Ayres Barreto, dois limites quantitativos dirigidos ao legislador ordinário: “(i) necessária compatibilidade entre o efetivo custo da atividade estatal e o montante a ser cobrado a título de taxa; (ii) correlação lógica entre o(s) parâmetro(s) escolhido(s) para repartir o custo da atuação do Estado e a intensidade com que o particular demanda essa atuação”²⁵², sendo assim esta espécie tributária a forma adequada do Estado, numa relação de compatibilidade, obter “junto aos particulares os recursos necessários ao custeio de sua atividade, na proporção da demanda gerada pelos próprios particulares”²⁵³.

Superada a análise das duas espécies tributárias, pacificamente aceitas pela doutrina e jurisprudência, empreenderemos a da única contribuição que, de longa data²⁵⁴, tem integrado os diversos sistemas constitucionais tributários brasileiros: a de melhoria.

2.3.3 A contribuição de melhoria

Geraldo Ataliba considera a contribuição de melhoria típico e perfeito “tributo especial”, no sentido de que não é imposto, porque seu

²⁵² *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 78.

²⁵³ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 78.

²⁵⁴ Introduzida pelo art. 124 da *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil* de 1934; ressurgiu na de 1946 em seu art. 30, I; é expressamente prevista no art. 19, III, da *Constituição do Brasil* de 1967, sendo alterada sua redação pela Emenda Constitucional nº 01 de 17/10/1969, passando a contemplá-la no art. 18, II, daquela *Constituição da República Federativa do Brasil* e, atualmente prevista no art. 145, III, da *Constituição da República Federativa do Brasil*.

critério informador não é a capacidade contributiva e não é taxa, porque não é forma de repartir o custo da obra.

Colocando o tema à luz da vigente Constituição, assim conceitua-na:

A h.i. da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária causada por obra pública. É tal o único critério objetivo, isônomo e mensurável, para aplicação do art. 145, III da Constituição.

Sua base impositiva é a valorização; a medida da valorização é o critério do tributo. Valorização é a diferença positiva de valor de um imóvel entre dois momentos: antes e depois da obra.

Sujeito ativo é a pessoa que realiza a obra. Sujeito passivo é o dono do imóvel valorizado²⁵⁵.

Vê ainda, total desnecessidade de normas gerais para viabilizar a contribuição de melhoria, dada a impossibilidade de conflito de competência no que pertine ao assunto, uma vez que, ou a obra é federal, ou estadual ou distrital, ou municipal.

Assim como fê-lo João Baptista Moreira²⁵⁶, ao pretender a adoção do modelo alemão de contribuição de melhoria, Geraldo Ataliba também teceu severas críticas à adoção, pela lei brasileira, dos critérios da legislação norte-americana correspondente ao “special assessment”, que configura uma obrigação contratual e não legal, coativa, como deve ser a contribuição de melhoria, ou seja, qualquer tributo²⁵⁷, o que contribuiu sobremaneira na insignificância da utilização desta espécie tributária no contexto tributário brasileiro.

²⁵⁵ *Hipótese de incidência tributária*, p. 150.

²⁵⁶ *Tratado de direito tributário brasileiro*: A contribuição de melhoria: a imposição da valorização imobiliária.

Paulo de Barros Carvalho, ao versar sobre a contribuição de melhoria — única espécie de contribuição que reconhece — ponderou que, assim como as taxas, é um tributo vinculado a uma atuação do Estado, porém indiretamente ao obrigado. Distinguiu-a por dois pontos que considerou expressivos: o pressuposto da realização de uma obra pública e a valorização do bem imóvel²⁵⁸.

Este último ponto — a valorização imobiliária — Paulo Ayres Barreto visualiza sob quatro distintas perspectivas, a saber: “(i) pressuposto constitucional, associado à realização de obra pública, para a instituição de contribuição de melhoria; (ii) pressuposto fático para cogitação da exigência de tal tributo; (iii) limite quantitativo na determinação da base de cálculo da contribuição; (iv) possível materialidade de imposto”²⁵⁹.

Sacha Calmon Navarro Coêlho demonstrando que as “notas de acidente” e as “de complemento”²⁶⁰ determinam a espécie tributária, conclui:

Entretanto, se o tributo ostentar como fato gerador uma *atuação do Estado*, específica e divisível, relativamente à pessoa obrigada ao seu pagamento, o tributo será:

[...]

(c) contribuição de melhoria, se o fato jurígeno for a realização de uma obra pública que repercute no imóvel do contribuinte, valorizando-o (contribuição de melhoria tipo plus-valia) ou beneficiando-o (contribuição de melhoria tipo custo), conforme o art. 145, III, da CF c/c art. 81 do CTN²⁶¹.

²⁵⁷ *Hipótese de incidência tributária*, p. 157-160.

²⁵⁸ *Curso de direito tributário*, p. 41-42.

²⁵⁹ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 82.

²⁶⁰ *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, p. 30.

²⁶¹ *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*, p. 32. (grifo do autor).

Aliomar Baleeiro refere-se à espécie tributária em comento, ponderando: “A contribuição de melhoria oferece matiz próprio e específico: ela não é a contraprestação de um serviço público incorpóreo, mas a *recuperação do enriquecimento ganho por um proprietário em virtude de obra pública concreta no local da situação do prédio*”²⁶².

Aires Barreto ao versar, especificamente, sobre a contribuição de melhoria, assevera:

O critério material da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária decorrente de obra pública. [...]

[...]

O que motiva a exigência dessa subespécie tributária é a *valorização de imóvel como consequência de obra pública*.

Não basta a atuação do Estado. É mister que *dessa atuação ocorra uma consequência*, qual seja, a valorização imobiliária. *Indispensável o acoplamento dessa circunstância*, desse fato intermediário, para dar-se a configuração da hipótese de incidência da contribuição de melhoria.

É imprescindível a verificação de dois pressupostos, ambos inafastáveis, quais sejam: a) a atuação estatal e b) a ocorrência de uma circunstância (valorização imobiliária) que está a ilharga da ação do Estado e sem a qual não se pode cogitar da própria existência do tributo²⁶³.

Partindo do pressuposto que a hipótese de incidência há de considerar, concomitantemente, a valorização imobiliária e a atuação estatal que a ela deu causa, o mesmo autor conclui que, tendo em vista os princípios

²⁶² *Direito tributário brasileiro*, p. 359. Também *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 243. (grifo do autor).

²⁶³ *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 78-79. (grifo do autor).

informadores do instituto da contribuição de melhoria, a sua base de cálculo haverá de mensurar exclusivamente a variação do valor do bem imóvel, ditada pela realização de obra pública²⁶⁴.

Ao discorrer sobre a alíquota da contribuição de melhoria, o autor, reportando-se à existência de alíquotas explícitas e implícitas aduz que a lei criadora haverá de, necessariamente, fazer consignar que as alíquotas explícitas (ou preliminares) comporão ajustes (alíquotas implícitas ou finais) que permitam a satisfação do requisito constitucional (conforme exigência expressa da Carta Constitucional de 1967)²⁶⁵.

Roque Antonio Carrazza, com suporte na lição de Geraldo Ataliba, proclama que, “a contribuição de melhoria é um tipo de tributo que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte”²⁶⁶.

Prossegue afirmando que a atuação estatal pode consistir, única e exclusivamente, numa obra pública que causa valorização imobiliária, trazendo à colação a conceituação de obra pública, que na sempre precisa lição de Celso Antonio Bandeira de Mello “é a construção, reparação, edificação ou ampliação de um bem imóvel pertencente ou incorporado ao domínio público”²⁶⁷.

Segundo Roque Antonio Carrazza, a hipótese de incidência da contribuição de melhoria é a realização de obra pública, que valoriza o imóvel, urbano ou rural, e sua base de cálculo é o *quantum* da valorização experimentada pelo imóvel, em decorrência da obra pública a ele adjacente.

²⁶⁴ Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais, p. 79-81.

²⁶⁵ Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais, p. 82.

²⁶⁶ Curso de direito constitucional tributário, p. 494.

A propósito assinala que, em decorrência do princípio da legalidade, tanto a base de cálculo como a alíquota da contribuição de melhoria devem ser fixadas por meio de lei da pessoa política que realizou a obra pública e que possua competência administrativa para tanto. Além do que, a contribuição de melhoria não é um tributo renovável periodicamente, isto é, cada obra pública enseja uma única tributação, por via de contribuição de melhoria, de cada proprietário de imóvel, por ela valorizado.

Observa ainda que, diante da atual Constituição, não mais existe o limite global da arrecadação de melhoria, podendo as entidades tributantes, lançar e arrecadar o tributo de todas as pessoas que tiveram seus imóveis valorizados por obra pública, independentemente de o total arrecadado superar, ou não, o montante das despesas realizadas. O que remanesce, sim, é o limite individual da contribuição de melhoria, sob pena de se desvirtuar o tributo, transformando-o num imposto.

De forma diversa registra Sacha Calmon Navarro Coelho: “o sinalagma na contribuição de melhoria reside em o Estado fazer *obra pública que beneficia o imóvel do particular*, o qual fica obrigado a pagá-la, proporcionalmente, até o limite global do custo da obra, exatamente como no Direito alemão (Beiträge)”²⁶⁸.

A respeito do princípio informador da contribuição de melhoria, Roque Antonio Carrazza pontifica:

é, como explica Geraldo Ataliba, o da *proporcionalidade ao benefício especial recebido* por uma pessoa (a proprietária do imóvel) em decorrência da obra pública realizada. É certo que a obra pública

²⁶⁷ Curso de direito administrativo, p. 621.

²⁶⁸ Curso de direito tributário brasileiro, p. 538. (grifo do autor).

beneficia a comunidade como um todo. É igualmente certo, porém, que, não raro, ela beneficia, de modo especial, os proprietários dos imóveis contíguos. Pois bem, a contribuição de melhoria deverá ser cobrada *na proporção* do especial benefício que causou a tais imóveis²⁶⁹.

Héctor B. Villegas, ao dissertar sobre a contribuição de melhoria, como subespécie das contribuições especiais, elenca a prestação pessoal, o benefício derivado da obra, a proporção razoável entre o presumido benefício obtido e a contribuição exigida e, mesmo discordando, a destinação do produto arrecadado, como os elementos que julga necessários para a correta configuração da contribuição de melhoria²⁷⁰.

Quanto à contribuição de melhoria, Celso Ribeiro Bastos, afirma: “é um tributo cobrado em decorrência de obras públicas. É um tributo da modalidade vinculada, porém indireta, pois além da atuação do Estado, necessário se faz que se interponha uma consequência desta — a ocorrência de valorização imobiliária”²⁷¹.

Após assinalar que é o mais justo dos tributos, discordando dos autores que desconsideram a necessidade de valorização decorrente da obra pública, pontifica:

A simples realização da obra pública não pode constituir hipótese bastante para configuração dessa modalidade tributária. Fosse assim,

²⁶⁹ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 502. (grifo do autor).

²⁷⁰ *Curso de direito tributário*, p. 80.

²⁷¹ *Curso de direito financeiro e direito tributário*, p. 149.

ela se confundiria com a taxa. Seria um mero tributo vinculado dependente da realização da obra. Ora, se o texto erige a contribuição de melhoria em espécie autônoma, é porque ela não se satisfaz com os pressupostos das taxas; depende de um elemento suplementar. Além da realização da obra pública é necessário que esta tenha repercutido no eventual contribuinte de uma determinada maneira, é dizer, causando-lhe uma *plus valia*. Seria o maior dos absurdos imaginar-se a contribuição de melhoria cobrada de alguém não beneficiado pela obra realizada, ou, até mesmo, por ela prejudicado.

O outro limite, qual seja a valorização acrescida individualmente ao imóvel tributável, decorre também da própria noção de contribuição de melhoria. Se o *quantum* cobrado exceder a *plus valia* havida, já não estará correspondendo à noção de melhoria, mas estará incidindo pura e simplesmente sobre o imóvel²⁷².

Também Régis Fernandes de Oliveira alerta, no sentido de, para que se tenha a contribuição de melhoria, a hipótese de incidência deve contemplar a valorização decorrente de obra pública, havendo necessidade de acréscimo de valor para o imóvel, resultante da obra, não podendo, jamais, preponderar o serviço, sob pena de falecer razão jurídica para cobrança da contribuição de melhoria²⁷³.

Rubens Gomes de Souza embora denomine contribuições todas as demais receitas que, correspondendo ao conceito genérico de tributo, não sejam especificamente impostos nem taxas, adverte que, dada à rigidez da discriminação de rendas pela Constituição brasileira, à época, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 01, de 17 de outubro de 1969, só era admitida a contribuição de melhoria, definida como sendo: “o tributo cobrado

²⁷² Curso de direito financeiro e direito tributário, p. 155.

²⁷³ Taxas de polícia, p. 24-27.

quando se verificar valorização de imóveis, provocada por obras públicas, não podendo exceder o montante da valorização nem custo da obra”²⁷⁴.

Para Ricardo Lobo Torres, contribuição de melhoria é: “tributo contraprestacional, devido pela realização de obra pública da qual decorre valorização para o proprietário. Subsume-se na categoria maior das *contribuições* [...]”²⁷⁵, demonstra ainda, três diferentes abordagens, das quais, segundo seu entendimento, o texto constitucional consagrou a última, que consiste no duplo fundamento da cobrança, qual seja, a valorização do imóvel e a despesa decorrentes de “obras públicas”.

Para Alfredo Augusto Becker, a contribuição de melhoria não constitui, no plano jurídico, gênero específico de tributo, consistindo em uma espécie do gênero imposto de renda ou uma taxa, conforme a sua base de cálculo seja a mais-valia da coisa privada (quase sempre imóvel) que teve seu valor acrescido em virtude de serviço estatal; ou, o custo do serviço estatal que foi a causa da referida mais-valia, respectivamente.

Referido entendimento, com supedâneo no Código Tributário Nacional em consonância com a Constituição Federal, não pode mais prosperar como bem observa Paulo Ayres Barreto:

O custo da obra é representativo do limite máximo a ser ressarcido ao erário. A valorização imobiliária que decorra exclusivamente da obra pública configurará o limite individual. Não se busca, com a instituição de contribuição de melhoria, tributar um fato signo presuntivo de riqueza (valorização imobiliária). Tal fato é alcançável por impostos. Persegue-se, diversamente, a recuperação do custo incorrido pelo Estado daqueles que da obra pública se beneficiaram

²⁷⁴ *Compêndio de legislação tributária*, p. 165.

diretamente, por força de uma valorização imobiliária, caracterizadora de verdadeiro limite individual²⁷⁶.

Para Luciano Amaro, a contribuição de melhoria assim como as taxas, “conecta-se com determinada atuação estatal, qual seja, a *realização de uma obra pública*, de que decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização ou melhoria de suas propriedades”²⁷⁷.

Enaltece ainda, a necessidade da valorização da propriedade do contribuinte em decorrência da obra pública, sob pena de, não ensejar contribuição de melhoria.

Analisando a contribuição de melhoria sob o prisma de constituir-se espécie de contribuição, no escólio de Geraldo Ataliba²⁷⁸, Priscilla Figueiredo da Cunha Rodrigues demonstrou que continua válida a classificação baseada na distinção entre tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal e analisando esta em relação ao tributo, à valorização imobiliária e ao contribuinte concluiu, respectivamente: (i) que não basta a atuação estatal, necessária a mais-valia imobiliária como fator intermediário, identificando assim uma relação de causalidade deôntica se referida atuação for seguida de valorização imobiliária; (ii) para desencadear o conseqüente normativo requer uma seqüência de fatos relacionados segundo leis de casualidade social como condição para a incidência da norma-padrão; (iii) se — e somente se — a atuação estatal consistente na obra pública alterou a situação jurídica do administrado na medida em que provocou alteração positiva no valor do imóvel

²⁷⁵ *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 407.

²⁷⁶ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 82.

²⁷⁷ *Direito tributário brasileiro*, p. 46.

²⁷⁸ *Hipótese da incidência tributária*, p. 150.

de sua propriedade, nascerá a relação jurídica tributária que se estabelece por imputação²⁷⁹.

Portanto, analisada a contribuição de melhoria, última espécie tributária passível de diferenciação pelo binômio (critério material/base de cálculo), como sendo um tributo indiretamente vinculado a uma atuação estatal (consistente no serviço público de execução de obra pública), cuja materialidade é ser proprietário de bem imóvel valorizado pela referida obra pública, adentraremos o intrincado tema das contribuições.

2.3.4 As contribuições

Ao versar sobre as contribuições, demonstrando não ser suficiente a atuação estatal para caracterizá-las, Geraldo Ataliba assevera:

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. Daí o distinguir-se a taxa da contribuição pelo caráter (direto ou indireto) da referibilidade entre a atuação e o obrigado.

Na contribuição medeia, entre a atuação e o obrigado, uma circunstância, um fato intermediário. É mediante esse fato ou circunstância que se estabelece a referibilidade entre a atuação estatal e o obrigado, o que nos leva a reconhecer que essa referibilidade é mediata, em contraste com o que se passa na taxa.

²⁷⁹ *Contribuição de melhoria*, p. 108-118.

Na contribuição, ou se tem uma atuação estatal que produz um efeito, o qual (efeito) se conecta com alguém (que é, pela lei, posto na posição de sujeito passivo), ou, pelo contrário, se tem uma pessoa (que afinal será sujeito passivo) que desenvolve uma atividade, ou causa uma situação que requer, exige, provoca ou desencadeia uma atuação estatal²⁸⁰.

Apontando a base impositiva como traço distintivo da taxa e da contribuição, entende que, nesta última, base é uma medida da circunstância intermediária (no caso da contribuição de melhoria, medida de repercussão — a valorização — da atuação)²⁸¹, ou uma combinação de ambas as medidas como o postula Aires Barreto²⁸², destacando:

Sendo ambas vinculadas, tanto numa como noutra reconhecer-se-á, no cerne da h.i., uma atuação estatal. [...].

Só haverá verdadeira contribuição quando a base designada pela lei for uma medida (um aspecto mensurável) do elemento intermediário, posto como causa ou efeito da atuação estatal. Se a base estiver na própria atuação, o caso será nitidamente de taxa. Há casos em que a base considera perspectivas mensuráveis que resultam da combinação da ação estatal e do elemento intermediário. Aí tem-se contribuição²⁸³.

O mestre de saudosa memória, assim define contribuição: “é o tributo vinculado cuja h.i. consiste numa atuação estatal indireta e mediatamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado”²⁸⁴.

²⁸⁰ *Hipótese da incidência tributária*, p. 130.

²⁸¹ *Hipótese da incidência tributária*, p. 133.

²⁸² *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 77.

²⁸³ *Hipótese de incidência tributária*, p.162-163.

²⁸⁴ *Hipótese de incidência tributária*, p. 134.

Embora constate que, neste sentido, nenhum tributo designado contribuição, no Brasil, tenha sido contribuição verdadeira, excetuando-se apenas a de melhoria, entende que é possível estruturar-se uma contribuição pura, pois, desde que se reconheça nas contribuições tributos que não são taxas, estar-se-á diante de uma nova espécie, uma vez que, não ser “a”, nem “b” prova que se trata de “c”²⁸⁵.

Ao dissertar sobre os critérios traçados na Constituição Federal e a hipótese de incidência das contribuições, Geraldo Ataliba assevera:

[...] quando trata da categoria das contribuições, adota postura singular: destacando a de melhoria, prescreve-lhe os contornos da hipótese de incidência (art.145, III) bem como às sociais (art. 195, I e parágrafo 8º) e, quanto às demais, a elas se refere pelas finalidades a que podem atender (arts. 201, parágrafos 1º e 7º; 212, parágrafo 5º; 239 e parágrafo 4º e 240). Diz os objetivos financeiros de sua criação. Não diz — ao contrário do que se fez relativamente a todos os demais tributos — qual sua hipótese de incidência, pelo menos, não o diz expressamente.

Ao assim dispor — não indicando qual a materialidade das hipóteses de incidência das demais contribuições — a Constituição veio dar uma disciplina *sui generis* à matéria, deixando ao legislador ordinário liberdade no estabelecê-la. Não está ele preso, como nos demais casos de tributos, a fatos determinados. Essa liberdade, evidentemente, é relativa, porque os parâmetros constitucionais gerais deverão ser respeitados em qualquer hipótese.

O arquétipo básico da contribuição deve ser respeitado: a base deve repousar no elemento intermediário (pois, contribuição não é imposto e não é taxa); é imprescindível circunscrever-se, na lei, explícita ou implicitamente, um círculo especial de contribuintes e reconhecer-se

²⁸⁵ *Hipótese de incidência tributária*, p. 160-161.

uma atividade estatal a eles referida indiretamente. Assim, ter-se-á um mínimo de elementos, para configuração da contribuição²⁸⁶.

Reconhecendo ter sido encampado na configuração da entidade, dado a universalidade de seu reconhecimento e dada a sua importância, a circunstância de relacionar-se com uma especial vantagem referida aos seus contribuintes, sublinha que a Constituição dá prestígio especial à base impositiva:

[...], adotada hipótese de incidência de imposto, ela será necessariamente comensurada à capacidade contributiva; se adotada hipótese de incidência de contribuição, será uma medida direta ou indireta do detrimento ou do benefício, referidos aos sujeitos passivos, ou alguma medida da repercussão da ação estatal, desde que esta os atinja, de algum modo²⁸⁷.

Mesmo reconhecendo a irrelevância da destinação do produto da arrecadação, assinala que, quanto às contribuições o produto da sua arrecadação deva ser necessariamente aplicado numa das finalidades constitucionalmente previstas, assim como, entende estar a destinação do produto da arrecadação das taxas constitucionalmente estabelecida para a cobertura das despesas com a atuação do serviço público ou atividade de polícia, enquanto é, constitucionalmente, vedado a prévia destinação do produto da arrecadação de impostos, lembrando ainda que, a mera adoção do *nomen juris* “contribuição” não é palavra mágica que permita burlar os desígnios constitucionais específicos a determinados tributos, de tal maneira que, se o legislador ordinário federal utilizar-se de hipóteses de incidência de impostos, os quais por força constitucional têm regime especial, deverá respeitar esse regime,

²⁸⁶ Hipótese de incidência tributária, p.170.

além de se atentar à discriminação constitucional de competências tributárias, sob pena de incorrer em inconstitucionalidades, pois, no dizer do mestre: “A circunstância de querer a lei federal financiar certas finalidades, mediante contribuição, não significa que possa descaracterizar ou violar as principais regras constitucionais que aos impostos são aplicáveis”²⁸⁸.

Ainda, meditando sobre as exigências constitucionais, especialmente quanto ao aspecto pessoal, sublinha:

Impõe-se destarte, reconhecer a necessidade — constitucionalmente postulada — de que haja, ainda que indiretamente (embora clara e objetiva), correlação entre os beneficiários da ação de estado e as pessoas chamadas a contribuir; ou seja: correlação entre os efeitos ou causa da ação estatal custeada pela *contribuição* e seus contribuintes (sujeitos passivos).

[...]

Nestes casos, o sujeito passivo da contribuição ou é beneficiário da ação por ela custeada, ou de qualquer modo desempenha atividade que a requer, embora imensurável o (a) benefício que dela extrai ou (b) a medida em que, individualmente, a exige.

[...]

O que parece de total evidência é que a lei não poderá — sob pena de inconstitucionalidade — estabelecer encargos dessa natureza para uma coletividade, retirando-a de outra, sem que haja correlação entre ambas, ou entre elas e a atividade sustentada pelos recursos assim auferidos. Nem pode impor contribuição a uma espécie ou faixa de pessoas, para ocorrer a despesas com outra categoria, sem a evidente presença de nítida correlação entre contribuintes e beneficiários, destinatários da atividade ou organismo assim custeado.

²⁸⁷ *Hipótese de incidência tributária*, p. 171 e 173.

²⁸⁸ *Hipótese de incidência tributária*, p. 182.

A Constituição não contém tais possibilidades; não permite arbítrio e tal discriminação odiosa. Entender isso possível é admitir total incoerência e falta de razoabilidade ao sistema constitucional²⁸⁹.

Por derradeiro, arremata:

Os postulados que servem de critério tanto para a eleição legal dos sujeitos passivos, como para a determinação dos beneficiários, além de decorrerem da isonomia, dessumem-se da própria noção de contribuição, entendida como *tributo speciale*, ou seja, tributo que, sem confundir-se com imposto ou taxa, a lei põe a cargo de certo círculo circunscrito de pessoas, causadoras ou beneficiárias de determinada atividade estatal.

Os únicos casos, como visto, em que lei pode deixar de exigir o encargo dessas categorias de pessoas são aqueles nos quais os beneficiários diretos da ação estatal não têm possibilidade econômica de contribuir, exatamente, por serem destituídos e carentes. Nesses casos, a lei somente pode colocar o encargo nos ombros de círculos ou categorias de pessoas que tenham com eles algum tipo de relação direta ou indireta, de modo a justificar sejam contribuintes da atividade pública que beneficia o outro círculo de pessoas²⁹⁰.

Paulo de Barros Carvalho coerente com sua “tipologia tributária no Brasil”, enquanto critério constitucional eleito para determinar a natureza do tributo, sempre viu as contribuições como impostos ou taxas, reconhecendo-lhes a natureza tributária não as alça a uma categoria própria, nem de longe as categoriza, genericamente, como contribuições, das quais a de melhoria seria apenas uma espécie, por entender “que esta espécie foi concebida em termos de estreito relacionamento com a valorização do imóvel, traço que

²⁸⁹ *Hipótese de incidência tributária*, p. 179-180.

não só prejudica como até impede seu aproveitamento como forma de exigência e cobrança das contribuições”²⁹¹.

Aliomar Baleeiro, após sustentar que se incluem na categoria “tributos” apenas os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, afirma:

[...] as chamadas *contribuições especiais e contribuições parafiscais* não assumem caráter específico: ora são impostos, ora taxas, não sendo impossível a consociação destas com aqueles. Distinguir-se-ão apenas pela delegação do poder fiscal a entidades criadas pelo Poder tributante, assim como a destinação das respectivas receitas à manutenção de tais entidades públicas ou semipúblicas²⁹².

Aires Barreto ao diferenciar taxas de contribuições, como duas categorias dos tributos vinculados, reconhecendo estas como uma espécie tributária, explicita:

[...] nas taxas, a atuação do Estado está voltada diretamente ao obrigado; nas contribuições, essa referibilidade é mediata, oblíqua, indireta.

Sempre que a atuação estatal estiver referida direta, imediatamente, ao obrigado, estaremos diante de taxa. Diversamente, quando essa referibilidade for mediata, indireta, diante de contribuição estaremos.

A referibilidade não imediata, o liame oblíquo, resulta, nas contribuições, da presença de uma circunstância intermediária, que, de través, de permeio, se coloca entre atuação estatal e o obrigado. Mas a relação de fato entre uma e outro somente se dá com a presença dessa

²⁹⁰ *Hipótese de incidência tributária*, p. 181-182.

²⁹¹ *Curso de direito tributário*, p. 42-44.

²⁹² *Direito tributário brasileiro*, p. 64-65.

circunstância. Sua ausência determinaria uma conexão direta, transmutando-a em hipótese de incidência da taxa.

[...] Em resumo, enquanto nas taxas basta tão-só a atuação estatal referida ao obrigado, para que se possa excogitar de contribuição se haverá de ter, na essência, o somatório de dada circunstância especial com a atuação do Estado. A ausência de qualquer desses dois componentes alterará a natureza jurídica específica do tributo.

Vale dizer: em lhe faltando a atuação estatal, teremos imposto; faltando-lhe a circunstância intermediária, teremos taxa²⁹³.

Analisando a base de cálculo e alíquota das contribuições, integradas pelo tributo cuja hipótese de incidência enfeixar atuação estatal obliquamente vinculada ao contribuinte, distingue-as ainda, segundo a atividade estatal seja “provocante” ou “provocada”, isto é, na primeira, a provocação decorre da atuação do Poder Público, na segunda, é a ação do particular que exige a atuação do Estado. Dentro dessa colocação, entende que as contribuições embora espécies de tributo, por sua vez, são gênero das espécies contribuição de melhoria e contribuições especiais²⁹⁴.

Ao cuidar da base de cálculo das contribuições, com suporte em Geraldo Ataliba, cuja posição verteu a partir dos ensinamentos de A. D. Giannini, assevera que:

[...] a hipótese de incidência das contribuições é o somatório de atuação estatal e circunstância intermediária que é o dado de conexão com o obrigado. O liame entre atuação estatal e obrigado só se dá com o *engaste*, com o elo da circunstância que entre eles se interpõe. Dissemos, também, que não podemos cogitar da hipótese de incidência de contribuição se ausente estiver uma ou outra (circunstância ou atuação estatal). Dissemos, por fim, que ambas

²⁹³ Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais, p. 28-29.

haverão de ter o mesmo relevo. Ambas coexistem, mas uma não subsiste sem a outra; é que, isolada, a circunstância, em si mesma, é (formalmente) hipótese de incidência de imposto; a atuação estatal, em si mesma, hipótese de incidência de taxa.

[...]

Se a consistência da hipótese de incidência das contribuições, se o seu aspecto material, resulta do somatório (circunstância mais atuação estatal), se é fruto de ambas, a perspectiva mensurável haverá de conjugar esses dois fatos, um particular, outro público²⁹⁵.

Héctor B. Villegas constata na “contribuição especial” uma atividade estatal que proporciona um especial benefício para o contribuinte.

Fugindo da doutrina que limita a terceira espécie tributária à contribuição de melhoria e, concordando com a concepção ampla de Giuliani Fonrouge, contempla como tal as contribuições especiais, assim as definindo: “[...] são tributos devidos em razão de benefícios individuais ou de grupos sociais, derivados da realização de obras ou de gastos públicos ou de especiais atividades do Estado”²⁹⁶.

Justificando a separação da contribuição especial dos demais tributos, traça suas principais distinções:

[...] Distingue-se do imposto porque, enquanto na contribuição especial se requer uma atividade produtora de benefício, nele, a prestação não se correlaciona com qualquer atividade estatal.

Com a taxa tem em comum o fato de requerer uma determinada atividade estatal; porém, enquanto na taxa só se exige um serviço

²⁹⁴ *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 73-74.

²⁹⁵ *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 77. (grifo do autor).

²⁹⁶ *Curso de direito tributário*, p. 27.

individualizado no contribuinte, ainda que este não lhe proporcione vantagem ou benefício é essencial na contribuição especial²⁹⁷.

Héctor B. Villegas inclui como contribuição especial o pedágio que, numa acepção genérica, “significa a prestação em dinheiro que se exige pela circulação numa via de comunicação viária ou hidrográfica (estrada, autopista, ponte, túnel subfluvial etc.)”²⁹⁸.

Embora dissintam os autores quanto à sua natureza jurídica, é de idêntico pensar de Giuliani Fonrouge: “que o pedágio é genericamente um tributo e, especificamente, um tributo vinculado que só pode ser inserido entre as contribuições especiais”²⁹⁹.

Celso Ribeiro Bastos pondera que, em se considerando o caráter vinculado ou não da modalidade, as contribuições não se erigem em espécie autônoma, devendo assumir a de imposto, de taxa ou de contribuição de melhoria. Em sendo de imposto, o será com finalidade específica, constitucionalmente descrita³⁰⁰.

Rubens Gomes de Sousa denomina contribuições todas as demais receitas que, correspondendo ao conceito genérico de tributo, não sejam especificamente impostos nem taxas³⁰¹.

Analisando as contribuições especiais como um *tertium genus* de tributo, Ricardo Lobo Torres entende que: “Contribuição é o tributo devido pela realização de serviço ou obra pública indivisível em favor de

²⁹⁷ Curso de direito tributário, p. 28.

²⁹⁸ Curso de direito tributário, p. 30.

²⁹⁹ Curso de direito tributário, p. 33.

³⁰⁰ Curso de direito financeiro e direito tributário, p. 155.

³⁰¹ Compêndio de legislação tributária, p. 165.

determinado grupo social, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa”³⁰².

Diferença-a do imposto, porque este não é contraprestacional nem se subordina ao princípio do custo/benefício, mas ao da capacidade contributiva; da taxa, porque esta remunera a prestação de serviço público específico e divisível, enquanto a contribuição corresponde à atividade indivisível da Administração.

Ainda, na opinião do autor ora citado, consoante a Constituição Federal, são contribuições de natureza tributária: as contribuições de melhoria; as contribuições sociais; as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições de interesse das categorias profissionais e as contribuições de interesse das categorias econômicas³⁰³.

Demonstrada a dissensão doutrinária acerca das contribuições, uma análise mais apurada a partir dos dispositivos constitucionais demonstra que as lições tracejadas por Geraldo Ataliba e Aires Barreto, de que nas contribuições presente haveria de estar uma atuação estatal acompanhada de uma circunstância que, para Héctor B. Villegas, poderia consistir em benefícios — individuais, de grupos sociais, de grupos econômicos, ou de determinado setor atingido por intervenção estatal, ou ainda, de entidades que auto-regulam e fiscalizam suas atividades profissionais, e de sindicatos, federações e confederações de empregados e empregadores que colaborem com a pacificação dos conflitos entre capital e trabalho — decorrentes da realização de obras públicas ou de gastos públicos ou de especiais atividades do Estado em

³⁰² *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 405.

³⁰³ *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 406.

benefício do contribuinte ou de toda a sociedade para assegurar aos seus integrantes os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, ou aos demais direitos sociais constitucionalmente reconhecidos, assim como, para custear atividade interventiva ou como instrumento de intervenção, ou ainda, em benefício da categoria profissional ou categoria econômica integrada pelos beneficiários, não resistem, quando se objetiva identificar pela materialidade da hipótese de incidência, a atuação estatal mediata e indiretamente referida ao obrigado, assim como, as estruturas normativas ficam idênticas quanto ao critério material da regra-matriz de incidência tributária tanto de imposto (IRPJ) quanto de contribuição (CSLL), além de independem a materialidade da contribuição de qualquer atuação estatal relativa ao contribuinte sendo, portanto, o binômio (critério material/base de cálculo) insuficiente para abarcar as diversas espécies tributárias constitucionalmente contempladas.

Atento a isso, Paulo Ayres Barreto auscultou que: “O pressuposto constitucional para sua exigência [da contribuição] é a atuação do Estado (*lato sensu*) em área constitucionalmente demarcada. Trata-se de regra de estrutura, delimitadora da competência impositiva, de um lado, e que enseja, de outro, o necessário controle do destino do produto da arrecadação”³⁰⁴.

Impende observar que o pressuposto estará atendido quer o Estado atue direta ou indiretamente, neste caso, mesmo através de mera disciplina legal em área constitucionalmente lhe atribuída.

Como bem observou Paulo Ayres Barreto, as contribuições têm fundamento constitucional próprio, que consiste na necessidade e adequação da atuação, além de requererem destinação vinculada, identificando esta sob a perspectiva de: “(i) fundamento constitucional à instituição de determinadas

espécies tributárias; (ii) previsão constitucional de destinação a uma dada finalidade; (iii) estipulação legal do destino do valor pago a título de tributo; e (iv) efetiva destinação verificada no plano factual”³⁰⁵.

Ressalte-se que, as diferentes perspectivas quando do exame da destinação do produto da arrecadação implicarão em diferentes efeitos jurídicos assim, haveremos de nos ater em analisar as contribuições, enquanto espécie tributária própria, a miúdo, em capítulo específico.

2.3.5 O empréstimo compulsório

Paulo de Barros Carvalho ao dissertar a respeito do empréstimo compulsório, conclui que, desde sempre, mencionado instituto possuiu natureza jurídica peculiar às entidades tributárias, podendo assim, revestir qualquer das formas que correspondam às espécies tributárias, satisfazendo, plenamente, as cláusulas que compõem a redação do art. 3º do Código Tributário Nacional, tido como eloqüente daquilo que o próprio sistema jurídico brasileiro entende por “tributo”, de nada importando o *plus* representado pela necessidade de restituição, ínsita ao conceito de “empréstimo”, bastando

³⁰⁴ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 85.

³⁰⁵ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 86.

para isso, aplicar o “princípio da tipologia tributária” representado pelo binômio “hipótese de incidência/base de cálculo”³⁰⁶.

Ao abordar os empréstimos compulsórios, Roque Antonio Carrazza assinala, desde logo, que somente a União, mediante lei complementar, pode criá-los ou aumentar os já existentes. Destaca ainda, que existem, no Brasil, duas modalidades: a) os empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e, b) os empréstimos compulsórios no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Sendo que, apenas estes últimos devem obediência ao princípio da anterioridade, enquanto ambos têm, elencados no vigente texto constitucional, os pressupostos necessários à sua instituição ou majoração³⁰⁷, identificados por Paulo Ayres Barreto como sendo: “(i) lei complementar (sempre); (ii) guerra, calamidade

³⁰⁶ *Curso de direito tributário*, p. 32-33. (grifo do autor).

³⁰⁷ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 506.

pública ou investimento público que seja urgente e relevante; (iii) aplicação dos recursos vinculada a despesa que o originou; e (iv) previsão de restituição do valor cobrado”³⁰⁸.

Embora Roque Antonio Carrazza não considere o empréstimo compulsório como uma quarta modalidade de tributo, reconhece-lhe, porém, a natureza tributária, devendo, por conseguinte, obediência ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios e normas que informam, em nível constitucional, a tributação. Destarte, vê perfeita correspondência entre o empréstimo compulsório e a noção genérica de tributo contida na Constituição, assim como também, com a definição de tributo contemplada no artigo 3º, do Código Tributário Nacional, concluindo que: “[...], o que define uma entidade do mundo do Direito não é a denominação que recebe, mas o *regime jurídico* a que está submetida. Logo, na medida em que os empréstimos compulsórios devem obedecer ao regime jurídico tributário, segue-se inquestionavelmente que são tributos”³⁰⁹.

O mesmo autor alerta ainda que, embora a expressão “empréstimo compulsório” encerre uma terminologia em contradição, pois, se é empréstimo, não pode ser compulsório e, em sendo compulsório, não poderia ser empréstimo, a idéia de compulsoriedade atrelada está à de obrigação *ex lege*, logo, o empréstimo compulsório nasce da vontade da lei, encontrando seu fundamento de validade na lei complementar que o cria abstratamente. Portanto, desde que o contribuinte realize seu *fato imponível*, fica necessariamente sujeito, quer queira, quer não queira, a que a União lhe exija o pagamento deste tributo restituível, e diga-se logo, restituível em dinheiro, pois a União deve restituir a mesma coisa emprestada compulsoriamente, não podendo tomar dinheiro

³⁰⁸ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 88.

³⁰⁹ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 506. (grifo do autor).

emprestado do contribuinte e devolver-lhe outras coisas, como bens, serviços, quotas etc³¹⁰.

Portanto, deve a lei complementar instituidora do empréstimo compulsório prever a devolução integral do produto de sua arrecadação ao próprio contribuinte, sob pena de inconstitucionalidade, por caracterizar confisco, expressamente vedado pelo art. 150, IV, da Constituição Federal.

Estribado na doutrina de Alfredo Augusto Becker³¹¹, lembra ainda que, a circunstância do empréstimo compulsório dever ser restituível, não lhe retira o caráter tributário.

Por derradeiro, quanto ao empréstimo compulsório, Roque Antonio Carrazza afirma que, de acordo com sua hipótese de incidência e base de cálculo, é um tributo, e sempre um tributo, mas que tanto pode revestir a natureza jurídica de imposto, como taxa ou de contribuição de melhoria, devendo porém, a União ficar adstrita ao campo tributário previamente delimitado pela Constituição e só podendo cobrá-lo enquanto estiver presente o pressuposto constitucional ensejador da sua criação³¹².

Embora haja discordância, o mesmo autor ainda asseverou que, se o contribuinte puder demonstrar que os recursos oriundos do empréstimo compulsório que pagou não foram aplicados na despesa que fundamentou sua instituição, logo, apontada na lei complementar instituidora, terá ele direito de, observados os prazos prescricionais, repetir o que pagou ou deixar de pagá-lo conforme for o caso³¹³.

³¹⁰ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 506.

³¹¹ *Teoria geral do direito tributário*, p. 359.

³¹² *Curso de direito constitucional tributário*, p. 506. (grifo do autor).

³¹³ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 513-514.

Celso Ribeiro Bastos ao versar sobre os empréstimos compulsórios, alerta que esta modalidade tributária tem suscitado muita celeuma, a começar pela sua própria natureza e pela expressão “empréstimo”.

Segundo o autor, é no caráter obrigatório da entrega de dinheiro aos cofres públicos, pela só ocorrência de um fato atribuível ao contribuinte, na extensão das limitações do poder de tributar do Estado ao próprio instituto e na sua inserção no Texto Constitucional, que está o indício de que de tributo se trata. Não lhe eliminando o caráter tributário, o fato de ser restituível a quantia cobrada, mesmo porque, esta restituição é regulada pelo Direito Financeiro, não trazendo nenhuma repercussão no campo tributário.

Alerta ainda que, não há que se confundir a lei complementar, exigida para a instituição de empréstimo compulsório, com a do art. 146 do Texto Constitucional, de vez que, aquela tem por escopo criar um específico empréstimo compulsório, e esta, apenas traçar os aspectos genéricos da atividade tributária³¹⁴.

Ricardo Lobo Torres assim conceitua empréstimo compulsório:

é o dever fundamental consistente em prestação pecuniária que, vinculada pelas liberdades, sob a diretiva do princípio constitucional da capacidade contributiva, com a finalidade de obtenção de receitas para as necessidades públicas e sob promessa de restituição, é exigida de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência especificamente outorgada pela Constituição³¹⁵.

³¹⁴ *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, p. 152-154.

³¹⁵ *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 371.

De forma idêntica, Luciano Amaro limitou-se a transcrever os desígnios constitucionais, observando que a Constituição não indica os possíveis fatos geradores, indicando apenas as circunstâncias que condicionam o exercício da competência tributária e a destinação específica dos recursos arrecadados pelo empréstimo compulsório, que, segundo o autor, por estar incluso no sistema tributário nacional espancou de vez as dúvidas quanto ao seu regime jurídico, além de, expressamente, obrigá-lo à observância do princípio constitucional da anterioridade³¹⁶.

É ainda Alfredo Augusto Becker que, refuta a necessidade da restituição do montante arrecadado à pessoa que o pagou, como suficiente para descaracterizar a natureza tributária do empréstimo compulsório, previsto no art. 148 da Constituição Federal³¹⁷.

De todo o colacionado, deflui que o empréstimo compulsório pode revestir materialidade de tributo vinculado ou não vinculado, sempre, porém, destinado a despesa que ensejou sua instituição e restituível o valor cobrado a título desta espécie tributária.

2.3.4 Considerações finais acerca da classificação dos tributos

Paulo Ayres Barreto formulou inédita proposta de classificação dos tributos, subordinando-a aos princípios, conceitos e limites da

³¹⁶ *Direito tributário brasileiro*, p. 86-88.

³¹⁷ *Teoria geral do direito tributário*, p. 359.

teoria de classes, utilizando em cada divisão, sucessivamente, os fundamentos “vinculação” nos termos da teoria de Geraldo Ataliba de classificação dos tributos em vinculados e não vinculados a uma atuação estatal; “destinação” em havendo a afetação do produto proveniente da arrecadação a uma finalidade constitucionalmente prevista; e, “restituição” no sentido de haver determinação expressa de devolução do valor arrecadado a título de tributo³¹⁸.

Atendendo à exortação de Sacha Calmon Navarro Coelho, no sentido que:

impõe-se à doutrina uma nova sistematização das espécies tributárias que seja suficientemente hábil para explicar a Constituição sem cair no simplismo de uma classificação quatripartite ou quinquêpartida das espécies tributárias, tentação fácil de ser seguida, mas paupérrima de conteúdo científico. A taxiomania em Direito deve atender a critérios úteis, práticos, servidos de insumos doutrinários sérios. O que se não pode abandonar é a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados, em troca de critérios estritamente formais, em barganha pobre³¹⁹,

Paulo Ayres Barreto não olvidou em utilizar como critério primeiro a divisão dos tributos vinculados e não vinculados e, como critérios secundários, sucessivamente, a destinação e a restituição, contemplando assim as diferentes espécies tributárias com seus *discrímens* próprios, em absoluta consonância ao comando da Constituição Federal.

Em sentido idêntico, Eurico Marcos Diniz de Santi ao analisar os critérios constitucionais que permitem uma classificação juridicamente válida das espécies tributárias³²⁰ e Márcio Severo Marques ao

³¹⁸ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 89-90.

³¹⁹ *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 408.

³²⁰ As classificações no sistema tributário brasileiro, in *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*, p. 141.

“identificar as cinco espécies [tributárias] autorizadas pelo texto constitucional: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios”³²¹ ao proceder a classificação constitucional dos tributos em sua dissertação de mestrado.

Destarte, em boa hora, a novel doutrina na área tributária, vem se desincumbindo de sua tarefa de identificar, de forma segura, as mais variadas espécies de tributo, para assim facilitar o estudo da implicação decorrente da contumaz inobservância do atendimento incondicional das diversas exigências constitucionais como forma de caracterizar ou descaracterizar a respectiva espécie tributária.

³²¹ *Classificação constitucional dos tributos*, p. 225.

3 CONTRIBUIÇÕES

Com o advento da Constituição Federal de 1988 restou superada a polêmica em torno da questão de saber se as contribuições são, ou não tributo, como o demonstra Geraldo Ataliba na seguinte passagem:

na medida em que a perquirição da natureza jurídica dos institutos tem a finalidade única de desvendar qual é o regime jurídico que o sistema lhes dispensa (Celso Antonio) fica superada (ou inutilizada) a perquirição da natureza das contribuições, de vez que a própria Constituição Federal foi taxativa a respeito, mandando aplicar-se-lhes o regramento jurídico tributário³²².

Para o professor paulista, “há uma sugestão mínima que indica que as contribuições são tributos que não se confundem com os impostos ou com as taxas, na sua catadura geral e funcionalidade”³²³.

Resta, porém, sempre útil o entendimento de Marco Aurélio Greco que, “identificada a natureza jurídica de certa figura, disto, *em princípio*, decorre um determinado regime jurídico, salvo exceções definidas pelo próprio ordenamento”³²⁴, não definindo, portanto, o regime jurídico a essência ontológica da figura, embora defina a feição formal à qual possa estar submetida, de maneira que, não é por submeter-se a determinado regime jurídico que a figura há de ter determinada natureza jurídica³²⁵. De modo que,

³²² Contribuição social na Constituição de 1988, in *Revista de Direito Tributário*, n. 47, p. 48.

³²³ *Hipótese de incidência tributária*, p. 170.

³²⁴ *Contribuições*: (uma figura “sui generis”), p. 71. (grifo nosso).

³²⁵ *Contribuições*: (uma figura “sui generis”), p. 73.

embora a Lei de Execução Fiscal se preste a promover a cobrança judicial da dívida ativa tributária, outros créditos da Fazenda Pública podem ser submetidos à mesma modalidade de execução, significa afirmar, ao mesmo regime jurídico, sem entretanto, interferir na natureza destes créditos tornando-os, porventura, tributários.

Destarte, como se denota, a ambigüidade “caso de incerteza designativa, ocorrendo quando coexistirem dois ou mais significados relativamente a uma única palavra”³²⁶ é inerente ao Direito, razão pela qual, é necessário perquirir a referência à significação do vocábulo “contribuição” quando empregado nos textos do direito positivo, a cuja tarefa nos propomos a seguir.

3.1 ACEPÇÕES DO VOCÁBULO “CONTRIBUIÇÕES”

Para se perscrutar um conceito, necessário se faz, antes de qualquer outra atividade, conhecer o significado dos símbolos e signos que o compõem, sob os aspectos sintático, semântico e pragmático, quer na sua utilização na elaboração do texto, quer no contexto que estão a inserir-se.

Todo aquele que se dispuser a analisar o direito positivo, deve por meio de uma atividade cognoscente, utilizando método interpretativo, buscar eliminar as imprecisões e construir/revelar o sentido e o alcance dos símbolos colocados nos textos das leis.

Se, ao delimitarmos o tema, consignamos que “o universo cultural é essencialmente simbólico, tendo na linguagem seu requisito essencial”³²⁷ e, se então observamos, que o direito é um objeto cultural, haveremos de prestigiar a lição de Paulo de Barros Carvalho: “o direito oferece o dado da linguagem como seu integrante constitutivo. [...] *interpretar* é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos”³²⁸.

No senso comum, o vocábulo “contribuição” vem referido como: “ato ou efeito de contribuir; quinhão, cota, tributo; parte pertencente a cada um nas despesas do Estado, ou numa despesa comum; subsídio moral, social, literário ou científico para algum fim”³²⁹.

Em acepção jurídica, De Plácido e Silva refere a significação do vocábulo “contribuição” como sendo:

Derivado do latim *contributio*, de *contribuere* (dar para o monte, fornecer sua parte), na terminologia jurídica, não possui sentido diverso daquele que lhe vem do latim: entende-se a *parte* que se atribui a uma pessoa ou a *participação* que deve ter para formação de qualquer acervo ou cumprimento de qualquer obrigação.

A *contribuição*, em sentido comum, pode ser *voluntária*. A pessoa *contribui* com sua parte, porque espontaneamente quer.

Mas, na esfera jurídica, em regra, a *contribuição*, resultante de obrigação ou de imposição legal, é *obrigatória*, seja tomada no sentido fiscal, ou seja tida no conceito do Direito Civil ou Comercial.

³²⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*, p. 29.

³²⁷ Cf. página 23.

³²⁸ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 57. (grifo do autor).

³²⁹ Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, *Dicionário da Língua Portuguesa*, vol.1, p. 473.

No conceito fiscal, a contribuição é o *imposto*: é a parte a que está sujeito o cidadão, para que contribua para a formação de fundos necessários ao custeio das despesas públicas [...]³³⁰.

Paulo Ayres Barreto, analisando o uso do signo “contribuição”, no direito positivo brasileiro, na doutrina e na jurisprudência, no contexto tributário, observou quase duas dezenas de significações, a saber:

“como espécie do gênero tributo”; “como imposto de escopo”; “como tributo vinculado a uma atuação estatal, descrita no antecedente da regra-matriz de incidência”; “como tributo vinculado a uma atividade estatal, que é causa de sua instituição, mas não vem referida no antecedente da regra-matriz de incidência tributária”; “como tributo cujo critério material é o resultado de uma atuação estatal mais uma circunstância intermediária”; “como tributo cujo critério material é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica ao contribuinte, cujo produto da arrecadação é destinado a uma atividade estatal”; “como tributo cujo pagamento é contrapartida de uma vantagem ou benefício ao contribuinte, decorrente de uma atividade estatal”; “como tributo que tem como causa para a sua instituição uma atividade estatal, da qual decorra uma vantagem ou benefício ao contribuinte”; “como tributo que tem como causa para a sua instituição uma atividade estatal, independentemente de tal atividade estatal vir a gerar vantagem ou benefício ao contribuinte”; “como tributo devido em face da realização de obra pública de que decorra valorização imobiliária”; “como tributo devido por força de valorização imobiliária, gerada por obra pública”; “como vocábulo equivalente a tributo”; “como quantia em dinheiro proveniente do pagamento de tributo”; “como quantia em dinheiro destinada a uma finalidade específica, que deu causa a instituição do tributo”; “como

³³⁰ Vocabulário Jurídico, p. 557.

espécie de tributo de validação finalística”; “como tributo causal”; “como figura ‘sui generis’” e “como exigência não tributária”³³¹.

Impende observar que, em termos jurídicos, inauguralmente se atribuía, num sentido bastante abrangente, a designação “contribuição” a todos os encargos impostos pelo Estado para fazer frente as suas despesas.

Num momento posterior, o referido vocábulo passou a ser utilizado no sentido de “tributo”, demonstrando assim que, resulta do consentimento do próprio povo, de quem dimana o poder e em nome de quem há de ser exercido, o que estaria a justificar que a maioria dos Estados que instituíram um regime constitucional substituíram o conceito de imposto pelo de contribuição³³².

Adotando o método interpretativo sistemático, por razões adrede elencadas³³³ e considerando o contexto em nível constitucional, para a análise do vocábulo, observamos que a Constituição Federal de 1988 não mais utilizou “contribuição” como sinônimo de “tributo”, para indicar os encargos impostos pelo Estado para o atendimento de suas despesas, mas, sim, para indicar uma espécie própria, diversa de impostos ou taxas, apresentando natureza jurídica tributária.

Por conseguinte, há que se observar que o Texto Constitucional contemplou duas categorias distintas de contribuição: a de melhoria (art. 145, III) e as demais — sociais, interventivas e corporativas (arts. 149 e 195), cujo tratamento passaremos a examinar.

³³¹ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 106-108.

³³² BORGES, José Souto Maior. Contribuições — caráter tributário, in *Revista de Direito Tributário*, n. 34, p. 121.

3.2 CONTRIBUIÇÕES NO DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Embora Américo Lourenço Masset Lacombe tenha afirmado que o termo “contribuição” não tem sentido técnico, ou o tendo, tem também sentido popular, e, como o texto constitucional não definira em qual sentido o empregara, deveria ser aceito neste último, alertando que “a entrega de dinheiro ao poder público, desde que não seja sanção de ato ilícito, ou é imposto, ou é taxa, ou é contribuição de melhoria”³³⁴, logo, não haveria que se falar em contribuições outras, que não as de melhoria, ao nos referirmos às “contribuições”, estaremos fazendo alusão exatamente àquelas diversas às de melhoria, referidas nos arts. 149 e 195, da Constituição Federal que, a despeito de possuírem nomenclatura semelhante, não se confundem por requererem fundamento constitucional para sua instituição, terem em sua hipótese de incidência a descrição de uma ocorrência não vinculada a qualquer atividade estatal, exigirem destinação legal específica para o produto da sua arrecadação e não serem passíveis de restituição.

Como embrião das contribuições, já figurava, desde a Constituição do Império, entre as garantias dos cidadãos brasileiros, a proteção social que foi ampliada e aperfeiçoada nos demais textos constitucionais.

³³³ Ver item 1.3 do Capítulo 1.

³³⁴ Contribuições no direito brasileiro, in *Revista de Direito Tributário*, n. 47, p. 190.

Neste sentido, a *Constituição Política do Império do Brasil*, de 1824, em seu art. 179, inciso XXXI, preceituava: “A Constituição também garante os socorros públicos”. E a *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, de 1891, em seu art. 75, fazia referência à aposentadoria por invalidez, porém de forma limitada, ao determinar: “A aposentadoria só poderá ser dada aos funcionários públicos em caso de invalidez no serviço da Nação”³³⁵.

A *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, de 1934, estabeleceu fonte tríplice de custeio, de forma compulsória, através de contribuições da União, dos empregadores e dos empregados, que ensejou o surgimento da generalização e universalidade da previdência, em seu art. 121, assim redigido:

Art. 121. A lei promoverá o amparo da produção e estabelecerá as condições do trabalho, na cidade e nos campos, tendo em vista a proteção social do trabalhador e os interesses econômicos do País.

§ 1º – A legislação do trabalho observará os seguintes preceitos, além de outros que colimem melhorar as condições do trabalhador:

[...]

h) assistência médica e sanitária ao trabalhador e à gestante, assegurando a este descanso, antes e depois do parto, sem prejuízo do salário e do emprego, e instituição de previdência, mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez e da maternidade e nos casos de acidente do trabalho ou de morte.

A *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*, de 1937, em seu art. 137, incisos “l” e “m”, manteve o elenco de benefícios assistenciais e

³³⁵ A partir da Constituição de 1891, são editadas leis infraconstitucionais para maior proteção social, como a denominada Lei Eloy Chaves — Lei nº 4.682, de 24 de janeiro de 1923, considerada a primitiva Lei Previdenciária do Brasil.

previdenciários. Deixou, porém, de mencionar a contribuição da União no seu custeio.

A *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*, de 1946, ampliou o sistema de proteção social e tornou compulsório o seguro contra acidentes de trabalho, determinando a assistência ao desempregado. Restabeleceu a tríplice contribuição e, na sua vigência, foi promulgada a Lei Orgânica da Previdência Social — Lei nº 3.807/46 — que representou expressivo avanço no sentido da universalização previdenciária. Estabelecia referida Constituição:

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

[...]

XIV – assistência sanitária, inclusive hospitalar e médica preventiva ao trabalhador e à gestante;

XV – assistência aos desempregados;

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

XVII – obrigatoriedade da instituição do seguro pelo empregador contra os acidentes de trabalho.

Sob a égide desta Constituição, em 25 de outubro de 1966, vem a lume o Código Tributário Nacional — Lei nº 5.172, com *vacatio legis* até 01 de janeiro de 1967, período em que foi editado o Decreto nº 27, de 14 de novembro de 1966, que acrescentando o art. 217 àquela Lei, expressamente inseriu a contribuição sindical, a contribuição previdenciária, a contribuição destinada ao Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural, a

contribuição ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, dentre outras contribuições de fins sociais editadas por leis.

A Constituição do Brasil, de 1967, manteve os benefícios anteriores, instituiu o salário família e reduziu o tempo de serviço das mulheres para fins de aposentadoria:

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

[...]

II – salário-família aos seus dependentes;

[...]

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

[...]

XIX – aposentadoria para a mulher aos trinta anos de trabalho, com salário integral.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, não houve alteração no atinente à matéria tributária, apenas passaram a ser contempladas no mesmo capítulo, dedicado ao sistema tributário, da *Constituição da República Federativa do Brasil*, as diversas espécies tributárias, dentre as quais as contribuições.

Sob a égide desta Constituição pretendeu-se, com o advento da Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977, atribuir as contribuições caráter não tributário, por determinar a instituição de contribuições para o custeio da parcela da União na contribuição previdenciária, em inciso distinto

daquele que expressamente referenciava os tributos no inciso I do art. 43, nos seguintes termos:

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

[...]

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

É com a promulgação da *Constituição da República Federativa do Brasil*, em 05 de outubro de 1988, que ampliou a proteção social através da seguridade social, cujo sistema apresentou um conceito fundado nos princípios da solidariedade e de universalidade de atendimento, em benefício de toda a sociedade, passando a assistência social a ser prestada a quem dela necessitasse, independentemente de contribuição, assim como o acesso às ações e serviços para promoção, proteção e recuperação da saúde, que surgiram as disputas mais acirradas em torno das “contribuições” quer em nível doutrinário, quer em nível jurisprudencial, tendo Paulo Ayres Barreto colacionado as seguintes indagações:

- a) As contribuições têm natureza tributária?
- b) Em caso afirmativo, trata-se de espécie autônoma ou será sempre redutível a um imposto ou taxa?
- c) A que regime jurídico as contribuições estão submetidas?
- d) Quais são os limites constitucionais a serem observados pelo legislador infraconstitucional na instituição de contribuições?
- e) Quais são as espécies de contribuição, à luz do direito positivo brasileiro?
- f) Qual o relevo tributário da destinação do produto da arrecadação?

- g) Deve haver uma compatibilidade entre o custo da atividade estatal e o montante da arrecadação?
- h) Há um vínculo necessário entre custo da atividade, de um lado, base de cálculo e alíquota da contribuição, de outro?
- i) Qual é o efeito da desvinculação do produto da arrecadação nos diversos planos normativos?
- j) Qual a consequência do desvio do produto da arrecadação no plano factual?³³⁶

Essas, dentre outras questões relevantes sobre as contribuições no sistema constitucional brasileiro, têm sido corajosamente enfrentadas, inicialmente pelos estudiosos do direito tributário e, mais recentemente, sentindo até mesmo a necessidade de incursionar no direito financeiro, para solucionar algumas das problemáticas levantadas, com propriedade, como acima referenciado.

Como forma de adequadamente situar nosso objeto de estudo haveremos de enfrentar a questão atinente à natureza tributária das contribuições.

3.3 NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES

³³⁶ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 111-112.

A dissensão doutrinária e jurisprudencial em torno da natureza jurídica das contribuições permeou sempre os estudos doutrinários e os embates travados perante nossos tribunais.

A par dos doutrinadores que, pacificamente, reconhecem serem as contribuições “tributo”, encontramos aqueles que dissentem do referido entendimento.

Paulo de Barros Carvalho, reiterando que, desde sempre, advogou que as contribuições têm natureza tributária, adverte que sempre as viu como figuras de impostos ou de taxas, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado no princípio da tipologia tributária. Assim, entende que o legislador constituinte não inovou, apenas expressamente prescreveu que elas são entidades tributárias, subordinando-se em tudo e por tudo às linhas definitórias do regime constitucional peculiar aos tributos³³⁷.

Américo Lourenço Masset Lacombe formula seu entendimento, no fato do art. 149, da Constituição Federal exigir, expressamente, observância aos princípios da estrita legalidade tributária, da irretroatividade e da anterioridade da lei tributária, afirmando: “Se vamos classificar as instituições pelo regime jurídico, e isto é o correto, a natureza de qualquer instituição é definida pelo regime jurídico ao qual eles estão submetidos e, evidentemente, essas contribuições têm a natureza jurídica de tributo”³³⁸.

Impende, porém, observar que é a natureza que define o regime jurídico ao qual devam estar submetidas as contribuições e não é a sua

³³⁷ *Curso de direito tributário*, p. 42-43.

³³⁸ Contribuições no direito brasileiro, in *Revista de Direito Tributário*, n. 47, p. 191.

submissão ao regime tributário que lhes conferirá tal natureza³³⁹, de maneira que a assertiva retro expendida resta destituída de fundamentação.

Em idêntico equívoco incorreu Antônio Roberto Sampaio Dória ao argumentar que as contribuições sociais readquiriram seu caráter tributário porque passaram a integrar expressamente o capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional e porque devem obediência ao inc. III, do art. 146 e ao previsto no art. 150, incisos I e III, todos da Constituição Federal³⁴⁰.

Neste sentido, a precisa advertência de Eurico Marcos Diniz de Santi: “a qualidade de ser tributo não é efeito do regime jurídico aplicável. É tributo porque a norma jurídica impositiva instituidora da prestação apresenta critérios que a subsumem na extensão da classe dos ‘tributos’ e, coisa que, conseqüentemente, implica o regime jurídico peculiar dessa classe de relações jurídicas tributárias”³⁴¹.

Em sentido idêntico, é o entendimento de Marco Aurélio Greco, ao afirmar que: “regime jurídico deve ser diferenciado de natureza, ou essência, da figura. A natureza de uma figura jurídica não é dada pelo seu regime jurídico; o regime jurídico é o perfil formal de uma determinada entidade, mas não é a própria entidade”³⁴².

De maneira que asseveramos:

³³⁹ Para Eurico Marcos Diniz de Santi “Dizer que o regime jurídico define a natureza específica do tributo significa incorrer na denominada *falácia de inversão do efeito pela causa*.” (As classificações no sistema tributário brasileiro, in *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*, p. 145).

³⁴⁰ Contribuição - Lucros - A incidência da contribuição social prevista na Constituição de 1988 sobre lucros com isenção condicionada de imposto de renda. Inconstitucionalidade, in *Revista de Direito Tributário*, n. 50, p.17.

³⁴¹ As classificações no sistema tributário brasileiro, in *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*, p. 145.

³⁴² *Contribuições (um figura “sui generis”)*, p. 70.

Assim, a discussão doutrinária se as contribuições, entre elas as sociais, revestem natureza jurídica tributária e se constituem uma modalidade própria de tributo, longe de ser meramente acadêmica, tem sua pertinência no sentido de assim definir-se seu regime jurídico, isto é, definir quais as normas jurídicas aplicáveis, se se submetem ao mesmo regime constitucional dos tributos e, conseqüentemente, à disciplina dos impostos, das taxas ou a uma disciplina própria³⁴³.

Roque Antonio Carrazza, ao discorrer sobre as contribuições mencionadas no art. 149 da Constituição Federal, incorrendo, porém, na “falácia da inversão do efeito pela causa” aventada por Eurico Marcos Diniz de Santi³⁴⁴, afirma categoricamente:

Com a só leitura deste artigo já percebemos que a Constituição Federal prevê três modalidades de ‘contribuições’: as *interventivas*, as *corporativas* e as *sociais*. Todas elas têm natureza nitidamente tributária, mesmo porque, com a expressa alusão aos ‘arts. 146, III, e 150, I e III’, ambos da Constituição Federal, fica óbvio que deverão obedecer ao *regime jurídico tributário*, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil³⁴⁵.

³⁴³ Natureza jurídica das contribuições sociais, dissertação de mestrado, PUC/SP, 1996, p. 127.

³⁴⁴ As classificações no sistema tributário brasileiro, in *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*, p. 145.

³⁴⁵ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 519. (grifo do autor).

Marçal Justen Filho entende que se as contribuições fossem tributos, não haveria razão da Constituição Federal, expressamente, remetê-las à observância dos princípios constitucionais tributários, pois, estes são inerentes ao próprio regime tributário, destacando:

Se as contribuições apresentassem configuração precisamente idêntica à dos demais tributos, não teriam sentido as regras dos arts. 149 e 154, I. Seriam suficientes as regras sobre tributos, sem necessidade de ‘extensão’ expressa às ‘contribuições especiais’ do regramento tributário.

Logo, as contribuições especiais sujeitam-se ao regime tributário, mas com determinados temperamentos derivados de suas características³⁴⁶.

Também Valdir de Oliveira Rocha tem argumentado que: “fossem as contribuições sociais tributos e por aqueles dispositivos (146, III e 150, I e III) já estariam necessariamente abrangidas, mas, pelo contrário, não as fez tributos o constituinte”³⁴⁷.

Neste mesmo diapasão, Hamilton Dias de Souza argumenta: “[...] no direito positivo brasileiro não têm as contribuições caráter tributário, embora participem elas, em parte, do regime peculiar aos tributos”³⁴⁸.

Em nota de rodapé, arremata:

[...] a contribuição não se caracteriza somente pelo seu fato gerador, mas sobretudo por sua finalidade, exteriorizada pela atividade estatal desenvolvida e que se conecta indiretamente com o sujeito passivo. Além disso, e exatamente por se tratar de exação causal, é traço

³⁴⁶ Contribuições sociais, in Caderno de Pesquisas Tributárias. *Contribuições sociais*, v. 17, p. 151.

³⁴⁷ Contribuições sociais, in Caderno de Pesquisas Tributárias. *Contribuições sociais*, v. 17, p. 302.

³⁴⁸ Contribuições sociais, in Caderno de Pesquisas Tributárias. *Contribuições sociais*, v. 17, p. 421.

característico das contribuições que tem o produto de sua arrecadação seja destinado à atividade estatal que é o seu pressuposto. Por estas razões, aliadas à redação do artigo 149 da Constituição Federal que manda aplicar às contribuições apenas o disposto nos seus artigos 146, III e 150, I e III, assim indicando que as demais regras constitucionais tributárias a elas não se aplicam, parece-me que entre nós não foram essas figuras tratadas como tributos³⁴⁹.

Também Marco Aurélio Greco afirmando que, “se o artigo 149 determina seja aplicada a disciplina típica do Direito Tributário, se manda aplicar as normas gerais de Direito Tributário, se impõe as limitações da legalidade, anterioridade e irretroatividade para as contribuições, é porque elas *não estão* dentro do âmbito tributário”³⁵⁰, sustenta que as contribuições não têm natureza tributária, constituindo-se na Constituição Federal de 1988, numa figura *sui generis*, pelo fato do art.145 ter informado o gênero — tributo — e as espécies tributárias — impostos, taxas e contribuição de melhoria³⁵¹.

Misabel Abreu Machado Derzi, referindo-se ao artigo 149, do Texto Constitucional, pontifica que: “esse artigo do Capítulo do Sistema Tributário Nacional veio espancar definitivamente quaisquer dúvidas em torno da natureza tributária das contribuições”³⁵².

Para encerrar, definitivamente, a polêmica a respeito do caráter tributário das contribuições, diz a autora citada: “a Constituição de 1988, no art. 149, manda de forma literal e expressa que se apliquem às contribuições os mais importantes princípios constitucionais tributários — da legalidade da

³⁴⁹ Contribuições sociais, in Caderno de Pesquisas Tributárias. *Contribuições sociais*, v. 17, p. 422.

³⁵⁰ *Contribuições (um figura “sui generis”)*, p. 80. (grifo do autor).

³⁵¹ *Contribuições (um figura “sui generis”)*, p. 79 e 80.

³⁵² Contribuições, in *Revista de Direito Tributário*, n. 48, p. 222.

irretroatividade — além de todas as normas gerais em matéria de Direito Tributário”³⁵³.

Para Misabel Abreu Machado Derzi, a Constituição veio espancar vícios e corrigir equívocos constantes na prática constitucional tributária brasileira, os quais assim enumera:

O primeiro deles é e sempre foi o de amesquinhar, reduzir o conceito de tributo constitucionalmente implícito na Constituição anterior, pressuposto na atual Constituição em vigor e literalmente consagrado no art. 3º do Código Tributário Nacional [...].

O segundo resulta de um vício de interpretação na prática constitucional brasileira, segundo o qual a norma constitucional é interpretada de forma isolada através de compartimentos estanques, de modo que aquilo que se insere no Capítulo Constitucional Tributário não tenha nada a ver com outros títulos e outros capítulos inseridos na Carta Constitucional. De modo que do texto constitucional resultavam interpretações desconexas e ilógicas. Por essa razão a Constituição criou um entrelaçamento inextricável, que era absolutamente desnecessário para uma boa interpretação, mas que se tornou inevitável frente aos aludidos equívocos de interpretação.

O terceiro se manifesta no equívoco do mito do nome legal ou da denominação, até mesmo constitucional, e da consideração da destinação legal do produto arrecadado, sendo caminho metodológico o de considerar fundamentalmente a hipótese normativa reguladora do tributo, os pressupostos legais, como critério seguro para definição do tributo e das espécies tributárias³⁵⁴.

³⁵³ Contribuições, in *Revista de Direito Tributário*, n. 48, p. 223.

³⁵⁴ Contribuições, in *Revista de Direito Tributário*, n. 48, p. 223-224.

Heron Arzua, embora afirme, em estudo sobre as contribuições sociais na Constituição de 1988, que as contribuições não têm unidade jurídica e conteúdo que as individualize das demais figuras, só se identificando, em nível constitucional, por elementos externos e que ainda são variáveis, quanto a sua natureza tributária, conclui:

É que a expressão *contribuições*, referida na Constituição de 1988, na esteira das anteriores, não foi empregada no sentido terminológico preciso do direito tributário. E o rigor no uso da linguagem é ‘*exigência fundamental para se construir qualquer ciência*’, Norberto Bobbio. Conclusão inevitável do que se até agora discorreu é: as contribuições são tributos³⁵⁵.

Hugo de Brito Machado, ao ponderar sobre a asserção de que as contribuições não são tributos, porque não se lhes são aplicáveis todos os princípios constitucionais tributários, a teor da regra firmada no artigo 149, da Constituição Federal, afirma:

O fato de estar sujeita, por força de norma que estabelece expressa ressalva, a determinada norma que compõe o regime jurídico do tributo, não significa que as contribuições de seguridade social estejam excluídas do regime tributário. Alguns impostos também estão excluídos do princípio da anterioridade (Impostos de Importação, Exportação e IPI, por exemplo) e nem por isto se diz deixaram de ser tributo. Estar sujeito ao regime jurídico tributário não quer dizer estar a ele submetido inteiramente. A ressalva, no caso, não

³⁵⁵ As contribuições sociais na Constituição de 1988, in *Revista de Direito Tributário*, n. 49, p. 187. (grifo do autor).

exclui o regime jurídico tributário, mas o confirma. A exceção confirma a regra³⁵⁶.

Eduardo Domingos Bottallo, tecendo considerações sobre a natureza das contribuições sociais, conclui

temos, em suma, nas contribuições, espécies dotadas de característica própria (vinculação do produto da arrecadação a finalidades pré-determinadas), o que, em certa medida, as peculiariza, sem, entretanto, comprometer a *natureza tributária* de que inegavelmente se revestem em face do ordenamento jurídico-positivo³⁵⁷.

José Eduardo Soares de Melo, ao dissertar sobre as contribuições na Constituição de 1988, após observar que, explicitamente, não se vislumbra conceito de tributo na Constituição e, reconhecendo não ser de boa hermenêutica, utilizar-se de definições infraconstitucionais, por não poder-se partir do inferior ao superior, em atenção ao princípio hierárquico normativo e ao sistema escalonado de normas, aceita a definição de tributo contida no Código Tributário Nacional, por alçar este à categoria de lei complementar, estar vigente e ser considerada a definição, doutrinariamente adequada, revelando plena condição jurídica para ser aceita³⁵⁸.

Assim, após verificar que as contribuições preenchem, rigorosamente, todos os pressupostos da definição de tributo, contidos no artigo 3º, do Código Tributário Nacional, além de, estarem subsumidas à observância de diversos princípios de índole tributária, por determinação expressa do artigo 149, do Texto Constitucional, assinala: “se as contribuições devem seguir o

³⁵⁶ Contribuições sociais, in Caderno de Pesquisas Tributárias. *Contribuições sociais*, v. 17, p. 91-92.

³⁵⁷ Breves considerações sobre a natureza das contribuições sociais e algumas de suas decorrências, in *Contribuições sociais - questões polêmicas*, p. 13. (grifo do autor).

³⁵⁸ Contribuições na Constituição de 1988, in *Revista de Direito Tributário*, n. 45, p. 258.

mesmo regime aplicável às espécies tributárias arroladas no art. 145 da CF, é indubitoso que partilham da mesma natureza de tais espécies”³⁵⁹, concluindo

³⁵⁹ Contribuições na Constituição de 1988, in *Revista de Direito Tributário*, n. 45, p. 259.

adiante: “Em suma, ao trazer para o regime das contribuições os postulados da legalidade, irretroatividade e principalmente a anterioridade, o constituinte procurou não só conferir-lhes estatura jurídica superior, mas também amoldá-las às superiores diretrizes tributárias”³⁶⁰.

A refutação à natureza tributária das contribuições, com base na dicção do art. 145 da Constituição Federal, sob o argumento de que estaria a mencionar somente impostos, taxas e contribuição de melhoria, não é convincente e incorre em equívoco idêntico àquele cometido pelo Supremo Tribunal Federal ao adotar o entendimento, a partir do voto proferido pelo Ministro Moreira Alves, no RE nº 86.595-BA, que cuidava da contribuição do FUNRURAL que, a partir da Emenda Constitucional 8/77, referida contribuição perdera a natureza tributária, porque a mencionada Emenda Constitucional, ao reformular o inciso I, do § 2º, do art. 21, da CF/67, e ao acrescentar o inciso X ao art. 43, ali inscrevendo as contribuições sociais, teria excluído da categoria de tributos a aludida contribuição.

Posteriormente, no julgamento do RE nº 100.790-SP, relatado pelo Ministro Francisco Rezek, em sessão plenária, o Supremo Tribunal Federal assentou o mesmo entendimento quanto ao PIS.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal, em precedente plenário, a respeito da controvérsia doutrinária sobre a temática, assentou:

Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 verdadeiramente *contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social*, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna,

³⁶⁰ Contribuições na Constituição de 1988, in *Revista de Direito Tributário*, n. 45, p. 260.

segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor.

Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-se afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

No tocante às contribuições sociais — que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento — não só as referidas no art. 149 — que se subordinam ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional — têm natureza tributária, como resulta igualmente, da observância que devem ao disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no art. 195, que pertence ao título ‘Da Ordem Social’. Por terem esta natureza tributária é que o art. 149, que determina que as contribuições sociais observem o inc. III do art. 150 (cuja letra *b* consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no art. 195, em conformidade com o disposto no § 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu § 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça o disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais³⁶¹.

Como se pode observar, citado entendimento jurisprudencial fora firmado, porém, em data anterior a 17.03.93, quando foi editada a Emenda

³⁶¹ Recurso Extraordinário nº 146.733/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 29.06.1992, publicado no DJ de 06.11.1992.

Constitucional nº 3, que ao alterar a redação do § 6º, do art. 150³⁶², voltou a empregar “tributo” ou “contribuição”, como se estas últimas constituíssem exações diversas das tributárias, esquecendo-se entretanto, seus defensores, da sempre atual advertência de Carlos Maximiliano:

Cumpre evitar, não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de *forçar a exegese* e deste modo encaixar na regra escrita, graças à fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais este se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto idéias apenas existentes no próprio cérebro, ou no sentir individual, desvairado por ojerizas e pendores, entusiasmos e preconceitos³⁶³.

Felizmente doutrinadores de lápide, como Aires Barreto, têm-se mantido firmes no sentido de reconhecer que não houve nenhuma alteração de natureza jurídica, assim se expressando:

Como as palavras utilizadas pelo legislador não observam o rigor científico, sua significação não pode ser tomada por sua singela literalidade, mas há de ser confirmada pelo sistema constitucional. Para ilustrar esse asserto basta referir, entre tantos exemplos de equívocos de linguagem, o exibido pelo § 7º do artigo 195. Ali se emprega a palavra isenção para estatuir o que, em verdade, é imunidade³⁶⁴.

³⁶² Constituição Federal, com redação dada pela EC 3/93, *in verbis*:

“Art. 150. [...]”

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

³⁶³ *Hermenêutica e aplicação do direito*, p. 103. (grifo do autor).

³⁶⁴ Natureza jurídica das contribuições dos artigos 149 e 195 da CF, in 3º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário.

Comungando o mesmo entendimento, José Eduardo Soares de Melo, ao responder a indagação se, pela nova redação dada ao § 6º, do art. 150, da Constituição Federal, fora afetada a natureza tributária das contribuições sociais, assim se manifestou:

Penso que a singela circunstância de o § 6º haver mencionado o vocábulo ‘contribuição’, ao lado de ‘tributo’, por si só, não tem o condão de estabelecer distintas naturezas jurídicas; o que, aliás, não se repetiu no parágrafo seguinte ao mencionar ‘imposto ou contribuição’, inferindo-se tratar-se de espécies do mesmo gênero (tributo)³⁶⁵.

Adiante, reportando-se à Lei 8.383/91³⁶⁶ assevera, concluindo:

Não se ignore, outrossim, que o fato de a Lei federal nº 8.383 de 30.12.91 (art. 66), em matéria de compensação, haver feito menção expressa a ‘tributos e contribuições’, não importa, também, em qualquer distinção de tais exações, não só porque concerne a norma inferior à CF, mas também pela circunstância de não poder sobrepor-se à diretriz jurisprudencial.

Destarte, creio que mantém-se íntegra a natureza tributária das contribuições sociais, com a observância de seu peculiar regime jurídico, aplicável aos tributos previstos na Constituição Federal³⁶⁷.

³⁶⁵ Contribuições sociais, in *Contribuições sociais: questões polêmicas*, p. 48.

³⁶⁶ Dispõe o art. 66, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com redação determinada pela Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995:

“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.”

³⁶⁷ Contribuições sociais, in *Contribuições sociais: questões polêmicas*, p. 48.

Com postura diversa, Valdir de Oliveira Rocha, entretanto observa:

Se há *tributo ou contribuição*, contribuição é, portanto, coisa diversa de tributo. Fosse tributária qualquer contribuição, e não seria caso de distingui-la. Poder-se-ia dizer que a Emenda incidiu em equívoco, alegando-se falta de sentido aos termos “ou contribuição”, com desprezo do que está constitucionalmente posto, mas, de minha parte, continuo a preferir a inteligência do que faz sentido à que não o faz.³⁶⁸

Referindo-se, porém, ao § 7º, do mesmo artigo 150, onde a argumentação retro expendida serviria para demonstrar a natureza tributária das contribuições, o mesmo autor afirma: “mostra que a linguagem da Constituição emendada conduz a ambigüidades”³⁶⁹.

Américo Lourenço Masset Lacombe, nominando as contribuições do artigo 195, da Constituição Federal, de contribuições previdenciárias, reconhece-lhes natureza tributária, assinalando que o elemento topográfico é de todo irrelevante para caracterizar ou descaracterizar tal natureza, na seguinte passagem: “O fato de estar colocado fora do capítulo do sistema tributário não tira, de nenhuma contribuição, de nenhuma obrigação de entregar dinheiro ao poder público, só por esse fato, a natureza tributária”³⁷⁰.

A longa transcrição dos excertos doutrinários e jurisprudenciais permite visualizar a árdua tarefa do jurista para encontrar a verdadeira natureza jurídica das contribuições que, extreme de dúvidas, é

³⁶⁸ Natureza jurídica das contribuições do art. 149 da Constituição, in 3º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário.

³⁶⁹ Natureza jurídica das contribuições do art. 149 da Constituição, in 3º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário.

tributária, não sendo alterável por mera emenda constitucional ou até mesmo legislação infraconstitucional, havendo que se atentar para a advertência de Paulo de Barros Carvalho:

A linguagem do legislador é uma linguagem técnica, o que significa dizer que se assenta no discurso natural, mas aproveita em quantidade considerável palavras e expressões de cunho determinado, pertinentes ao domínio das comunicações científicas. Os membros das Casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade. Alguns são médicos, outros bancários, industriais, agricultores, engenheiros, advogados, dentistas, comerciantes, operários, o que confere um forte caráter de heterogeneidade, peculiar aos regimes que se queiram representativos. [...]

Ponderações desse jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades, atecnias, deficiências e ambigüidades que os textos legais cursivamente apresentam. [...]

[...]

Se, de um lado, cabe deplorar produção legislativa tão desordenada, por outro sobressai, com enorme intensidade, a relevância do labor científico do jurista, que surge nesse momento como a única pessoa credenciada a construir o conteúdo, sentido e alcance da matéria legislada³⁷⁰.

Partindo do pressuposto que o legislador, tanto o constituinte quanto o ordinário, ao elaborar as espécies normativas, utiliza-se da linguagem corrente do povo, sujeita a equívocos e ambigüidades, por representar ele os mais diversos segmentos sociais que o elegeram, cabe ao doutrinador formular,

³⁷⁰ Contribuições no direito brasileiro, in *Revista de Direito Tributário*, n. 47, p. 192.

³⁷¹ *Curso de direito tributário*, p. 4-6.

com precisão, a ciência do direito, espancando quaisquer dúvidas quanto à natureza jurídica de uma determinada entidade.

Neste sentido, partindo da premissa que o sistema tributário brasileiro encontra-se expressa e minudentemente disciplinado na Constituição Federal, adotando tributo como conceito fundamental ou aglutinante do sistema constitucional tributário brasileiro, pelo fato dos seus elementos transitarem ao seu redor³⁷², enseja a construção do seu sentido, delimitando seu conceito, em exegese eminentemente constitucional, sob pena de comprometimento do próprio sistema.

Seguindo o cristalino entendimento de Geraldo Ataliba de que “o conceito de tributo é constitucional”³⁷³, Aires Barreto³⁷⁴, Roque Antonio Carrazza³⁷⁵ e José Artur Lima Gonçalves³⁷⁶, dentre outros, são unânimes em reconhecer que o tributo encontra-se delineado na Constituição, consoante as finalidades e competências outorgadas às pessoas jurídicas de direito público interno.

Há que se destacar que a análise em relação à natureza jurídica das contribuições, perpassa indubitavelmente, na conceituação de tributo, pressuposto na Constituição e definido no art. 3º, do Código Tributário Nacional, donde se conclui que, por se amoldarem ao conceito de tributo, têm natureza tributária.

³⁷² José Artur Lima Gonçalves, *Isonomia na norma tributária*, p. 15.

³⁷³ *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 31.

³⁷⁴ *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 26.

³⁷⁵ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 352.

³⁷⁶ *Isonomia na norma tributária*, p. 15.

3.4 ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES

A construção de sentido, a harmonização e a atribuição de feição sistêmica às normas atinentes às contribuições exigem especial acuidade e desprendimento do exegeta, em face do direito positivo brasileiro, mesmo se limitando ao constitucional, como nos propomos.

Embora, via de regra, a linguagem prescritiva do direito positivo tenha propósitos sistêmicos, o mesmo não ocorre com referência às contribuições no sistema constitucional brasileiro, cujas inserções localizamos tanto no capítulo do sistema tributário, como da ordem econômica e financeira e da ordem social, contribuindo para a dissensão doutrinária e jurisprudencial, em cujo contexto surge a questão das contribuições constituírem ou não uma espécie tributária própria.

Neste sentido, Paulo Ayres Barreto para posicionar-se acerca das contribuições possuírem discrímens autorizatórios para considerá-las espécies autônomas, firmou as seguintes premissas:

- a) o vocábulo ‘contribuição’ tem significação própria — seja no uso comum, seja no uso técnico — distinta de imposto e taxa;
- b) o legislador constituinte fez menção às contribuições em várias oportunidades no Texto Constitucional;
- c) o legislador constituinte poderia, se assim pretendesse, ter referido sempre impostos e taxas; se não o fez, tem-se um importante indício de que as contribuições deles (impostos e taxas) se distinguem;

d) o legislador constituinte poderia, também, ter trilhado o caminho adotado pela legislação portuguesa, que submete as contribuições ao regime jurídico dos impostos; porém, não é essa a dicção constitucional;

d) [sic] há, no Texto Constitucional de 1988, diferentes mecanismos de outorga de competência tributária. Por força disso, o exercício dessa competência está jungido à observância de critérios diversos;

e) nos impostos, taxas e contribuição de melhoria, perquire-se sobre a amplitude da competência constitucionalmente referida, mediante a indicação das materialidades, delimitadoras dessa competência, bem como dos requisitos para o exercício da chamada competência residual pela União;

f) nas contribuições, o foco reside na causa para a instituição do tributo, no exame da necessidade e adequação do tributo para o custeio de uma atividade estatal específica. As materialidades, quando referidas, configuram limite adicional a ser respeitado;

g) as receitas públicas geradas com a arrecadação de impostos não podem ser vinculadas a órgão, fundo ou despesa, ao passo que, nas contribuições, tais vinculações são constitucionalmente exigidas;

h) as receitas decorrentes de contribuições sujeitam-se a controle quantitativo. Devem ser dimensionadas em conformidade com os dispêndios gerados pela atividade estatal que fundamentou a sua instituição. As receitas advindas de impostos não se submetem a tal controle³⁷⁷.

Impende pois, analisar as espécies de contribuição previstas no vigente Texto Constitucional.

³⁷⁷ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 122-123.

Por invocar a ciência das finanças como critério diferenciador do regime jurídico autônomo, Márcio Severo Marques tece críticas a Geraldo Ataliba, observando que nas normas constitucionais de estrutura que estão a autorizar, informar e delimitar o exercício da competência para a instituição de contribuições, não há nenhuma exigência de previsão de uma atividade estatal, quer direta quer indiretamente referida ao obrigado³⁷⁸.

Neste sentido, esclarece Eurico Marcos Diniz de Santi: “o critério utilizado pelo célebre professor para classificar as espécies tributárias não é a vinculação da arrecadação a uma atividade específica do Estado, mas a vinculação do aspecto material da hipótese de incidência a uma atuação estatal, que é algo bem diverso”³⁷⁹.

Em abono a referida classificação, embora não propicie reconhecer as contribuições como espécie autônoma, Paulo de Barros Carvalho sentencia: “O interesse científico dessa classificação está no seu ponto de partida: o exame das unidades normativas, visualizadas na conjugação do suposto (hipótese de incidência), e da base de cálculo (que está na consequência da norma), mantendo plena harmonia com a diretriz constitucional que consagra a tipologia tributária no direito brasileiro”³⁸⁰.

Analisando as variáveis da destinação legal e da restituibilidade e entendendo-as estranhas à intimidade estrutural da regra-matriz de incidência tributária, Eurico Marcos Diniz de Santi reconhece que as mesmas

³⁷⁸ *Classificação constitucional dos tributos*, p. 210-211.

³⁷⁹ As classificações no sistema tributário brasileiro, in *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*, p. 137.

³⁸⁰ *Curso de direito tributário*, p. 35.

não deixam de ser jurídicas por fundamentarem-se em critérios eminentemente jurídicos, ou seja, a “existência” de normas sobre destinação e restituição³⁸¹.

Paulo de Barros Carvalho identifica, no texto constitucional, três espécies de contribuição passíveis de utilização pela União como instrumento de sua atuação no âmbito social, na intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais ou econômicas: “(i) social, (ii) interventiva e (iii) corporativa, tendo o constituinte empregado como critério classificatório, a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado”³⁸². Subdivide a primeira espécie em: “(i) genéricas, voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social, como educação, habitação etc. (art. 149, *caput*); e (ii) destinadas ao custeio da seguridade social, compreendendo a saúde, previdência e assistência social (art. 149, *caput*, e § 1º, conjugados com o art. 195)”³⁸³.

José Artur Lima Gonçalves, utilizando-se da análise dos critérios material e quantitativo, ao propor a classificação dos tributos formulada nos termos do parecer inédito de Aires Barreto, considera as contribuições dos artigos 149 e 195, da Constituição Federal, tributos “vinculados com destinação específica”³⁸⁴.

E exemplificando com a “circulação direta” — art. 195, *caput*, da Constituição Federal — dos recursos do contribuinte para o órgão ou entidade encarregado de desempenhar função de seguridade social, também demonstra que o texto constitucional expressamente incorporou a questão da

³⁸¹ As classificações no sistema tributário brasileiro, in *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*, p. 138.

³⁸² *Curso de direito tributário*, p. 44.

³⁸³ *Curso de direito tributário*, p. 44.

³⁸⁴ *Isonomia da norma tributária*, p. 60.

destinação do recurso da arrecadação de certas espécies tributárias, passando assim a integrar as exigências do princípio da legalidade, especialmente, em matéria de instituição de contribuições sociais, consistindo assim, em verdadeiro pré-requisito constitucional do regime jurídico regrador do exercício da competência impositiva relativas a esses tributos³⁸⁵.

A dúvida que se coloca é se a Constituição, ao inserir as contribuições no capítulo do sistema tributário nacional, pretendeu atribuir-lhes uma identidade específica, ao conceituá-las em razão de sua finalidade tipificada no texto constitucional, erigindo-as em uma modalidade própria de tributo, ou não.

Neste sentido, Adilson Rodrigues Pires assevera:

No caso específico das contribuições, a hipótese materializa-se em uma atividade estatal voltada para o interesse particular de pessoas ou de grupos de pessoas, a quem (sic) se destina o produto da arrecadação do tributo. Isto confere às contribuições identidade própria, que as distingue das demais categorias de tributos, como o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria e os empréstimos compulsórios³⁸⁶.

Fabiana Del Padre Tomé entende prescindível a vinculação a uma atividade estatal nas contribuições, afirmando que a materialidade das mesmas consiste em uma situação independente de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte, sendo, portanto, irrelevante a existência de vantagem ou despesa especial por ele ocasionada³⁸⁷.

³⁸⁵ *Isonomia da norma tributária*, p. 60.

³⁸⁶ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 31.

³⁸⁷ *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*, p. 90-91.

Assim, observamos no atinente às espécies de contribuição que o art. 149 da Constituição Federal prevê as sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas e o art. 149-A, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002, outorga competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituírem contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

No julgamento do RE 138.284-CE, em que o Supremo Tribunal Federal examinou a constitucionalidade das contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas, instituídas pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, o Ministro Carlos Velloso em seu voto indicou as espécies tributárias, destacando:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1., de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais; c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2 corporativas (C.F., art. 149. Constituem, ainda, espécie tributária: d) empréstimos compulsórios (C.F., art. 148)³⁸⁸.

No que pertine à parafiscalidade, considerada como a oportunidade da lei indicar como sujeito ativo pessoa diversa da que exerceu a

³⁸⁸ Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 01.07.1992, publicado no DJ de 28.08.1992.

competência tributária, atribuindo-lhe poder para arrecadar, fiscalizar e empregar o produto oriundo da cobrança do respectivo tributo, entendemos que não contribui para diferenciar quaisquer espécies tributárias nem para definir a natureza jurídica das contribuições, razão pela qual, a consideramos irrelevante para a análise a que nos propomos neste momento, embora reconheçamos sua pertinência em se tratando de preocupação com o destino da arrecadação, para fins tributários, ou mesmo para fins meramente de Direito Financeiro, como cogitam alguns.

Superadas estas notas introdutórias adentremos ao exame dos precisos contornos de cada espécie de contribuição, pautando-nos no escólio de Paulo de Barros Carvalho que as identifica pela possibilidade de utilização, pela União, como instrumento de sua atuação no âmbito social, na intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais ou econômicas tendo o constituinte empregado como critério classificatório, a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado, subdividindo a primeira espécie em genéricas, porque voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social e, em destinadas ao custeio da seguridade social, compreendendo apenas a saúde, previdência e assistência social³⁸⁹.

³⁸⁹ *Curso de direito tributário*, p. 44.

3.4.1 As contribuições sociais

Insta analisar as contribuições sociais como contidas no texto constitucional, dado a supremacia deste.

A Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.69, ao introduzir as contribuições sociais no texto constitucional, incorporou-as ao capítulo destinado ao sistema tributário.

Pretendeu, porém, a Emenda Constitucional nº 8, de 14.04.77, com a mera transposição de local das contribuições previdenciárias propriamente ditas, para o artigo 43, que disciplinava as atribuições do Congresso Nacional, acrescentando-se-lhe o item X, nominando-as contribuições sociais, descaracterizar a natureza tributária, no que, em parte, teve êxito, dado o entendimento do Supremo Tribunal Federal que aceitou que tais contribuições deixaram de ser tributos com o advento da referida Emenda Constitucional³⁹⁰.

Felizmente, a Constituição Federal de 1988, coadunando-se com a melhor doutrina, que não aceitava que um simples deslocamento de dispositivo constitucional dentro do texto, pudesse modificar a natureza das contribuições sociais, contemplou-as no capítulo do Sistema Tributário Nacional, como que para espantar a dúvida daqueles que, ingenuamente, admitiam e ainda admitem que, a simples localização topográfica dentro do texto ou contexto constitucional, possa atribuir ou tirar-lhes a natureza jurídico-tributária.

³⁹⁰ Cf. Recurso Extraordinário nº 86.595/BA, Tribunal Pleno, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, voto do Min. Moreira Alves, julgado em 07.06.1978, publicado no DJ de 30.06.1978; Recurso Extraordinário nº 100.790/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Francisco Rezek, voto do Relator, julgado em 15.08.1984, publicado no DJ de 13.03.1987.

Assim, estão adstritas à observância dos princípios peculiares ao regime jurídico tributário, encontráveis ao longo de todo o texto constitucional, que preceitua:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, [...], 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. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Misabel Abreu Machado Derzi, captando a distinção entre as diversas espécies de contribuições contempladas no texto constitucional, argumenta: “As contribuições sociais incluídas nesse dispositivo magno têm exatamente a ampla acepção de serem destinadas ao custeio das metas fixadas na Ordem Social, Título VIII e dos direitos sociais, sendo inconfundíveis com aquelas de intervenção no domínio econômico e com as corporativas”³⁹¹.

Destaca ainda que: “Dentro delas, como gênero, se especializam aquelas destinadas ao custeio da Seguridade Social, reafirmando o mesmo art. 149 que a essas especiais não se aplica o princípio da anterioridade do art. 150, III, *b*, mas outro constante do art. 195, par. 6º”³⁹².

³⁹¹ Contribuições sociais, in Caderno de Pesquisas Tributárias. *Contribuições sociais*, v. 17, p. 117-118.

³⁹² Contribuições sociais, in Caderno de Pesquisas Tributárias. *Contribuições sociais*, v. 17, p. 118.

Prossegue, argumentando que o fato de a Constituição Federal ter atribuído competência aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituírem contribuição de previdência e assistência social para seus servidores é uma demonstração inequívoca de que o *caput* do art. 149 “é abrangente de todas as espécies de contribuições sociais (Título VIII), mormente daquelas de Seguridade Social”³⁹³.

A existência de espécies diversas de contribuições no texto constitucional, sujeita-as a diferentes regimes jurídicos.

Com extrema precisão, Misabel Abreu Machado Derzi pontifica:

O conceito de Seguridade Social varia de direito positivo a outro, dependendo o seu conteúdo do momento histórico e das experiências vivenciadas de país a país. Entre nós, pelo menos do ponto de vista formal e objetivo, a Seguridade Social abrange o conjunto de ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (art. 194 da Constituição). Nela não estão incluídos os direitos à educação, à habitação e outros que compõem o conjunto da ordem social em todo o Título VIII da Constituição³⁹⁴.

A respeito da assistência social, a mesma autora expende oportunas considerações, assinalando que “ampara qualquer ser humano

³⁹³ Contribuições sociais, in Caderno de Pesquisas Tributárias. *Contribuições sociais*, v. 17, p. 118

³⁹⁴ Contribuições sociais, in Caderno de Pesquisas Tributárias. *Contribuições sociais*, v. 17, p. 117.

dependente, carente, seja velho, seja criança, idoso ou deficiente, que se encontre em situação de necessidade básica”³⁹⁵. Espelhando-se no ensinamento dos estudiosos em previdência social, afirma: “Cobre necessidades atuais e não futuras, é universal, independe de contribuição e, em geral se realiza através de prestações em espécie, *in natura*, antes do que em prestações em dinheiro. [...] esse conjunto é que forma a seguridade social; e as contribuições sociais se destinam a custear a seguridade social”³⁹⁶.

Para Marçal Justen Filho o conceito de contribuição social teve uma ampliação sensível na Constituição de 1988, decorrente da ampliação do próprio conceito de seguridade social, a qual se funda no princípio da universalidade da cobertura e do atendimento (art. 194, I, CF), podendo todos se beneficiar do sistema de seguridade e estando todos sujeitos a colaborar no custeio do sistema.

Distingue assim, as contribuições de seguridade social das demais contribuições, para as quais é pressuposto haver um vínculo especial de referibilidade entre o benefício e o sujeito passivo eleito. No tocante àquelas, esse vínculo está pressuposto em relação a todo e qualquer sujeito passivo e, em se tratando de contribuições de seguridade social, diz: “todos apresentam-se em situação de vantagem potencial”³⁹⁷.

Há que se atentar que a seguridade constitui uma unidade maior, integrada pelas áreas de saúde, previdência e de assistência social, com orçamento próprio, administrado segundo as normas do art. 195, e autônomo em relação à gestão do orçamento da União Federal.

³⁹⁵ Contribuições, in *Revista de Direito Tributário*, n. 48, p. 228.

³⁹⁶ Contribuições, in *Revista de Direito Tributário*, n. 48, p. 228.

³⁹⁷ Contribuições sociais, in *Caderno de Pesquisas Tributárias. Contribuições sociais*, v. 17, p. 164.

Idêntico é o entendimento de Wagner Balera, ao versar sobre as contribuições sociais no sistema brasileiro, “Só existirão verdadeiras contribuições sociais quando atentar o legislador para a finalidade constitucionalmente definida como sendo a própria desse tipo de exação”³⁹⁸, significa que, caracterizam-se pela finalidade correspondente.

Diva Prestes Marcondes Malerbi, em trabalho conjunto com os Professores José Artur Lima Gonçalves e Estevão Horvath, dedicado ao perfil constitucional das contribuições sociais, observou: “Nas contribuições sociais, ao contrário dos demais tributos, é relevante para caracterizar uma exação não só a finalidade para a qual foi ela instituída, como também a afetação de sua receita ao custeio da atividade estatal que é pressuposto de sua criação”³⁹⁹.

As contribuições sociais destinadas à seguridade social têm, de forma idêntica aos impostos, sua materialidade expressamente prevista no art. 195, I a IV, da Constituição Federal. Em querendo o legislador ordinário, em nível federal, colher outras materialidades para colocar na hipótese de incidência deve total observância ao art. 154, I, da Constituição Federal, por expressa determinação do § 4º daquele artigo, conforme concluímos:

Em querendo a União instituir novas contribuições destinadas à seguridade social, que não as previstas nos incisos do art. 195, da Constituição Federal, há que sujeitar-se ao mesmo regime dos impostos residuais, isto é, expedir lei complementar, não poderão ser cumulativas e nem terem fato gerador ou base de cálculo já contemplados como tais na Constituição⁴⁰⁰.

³⁹⁸ Contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, in *Revista de Direito Tributário*, n. 49, p. 110.

³⁹⁹ *Apud* MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, p. 75.

⁴⁰⁰ Natureza jurídica das contribuições sociais, dissertação de mestrado, PUC/SP, 1996, p. 130.

Às contribuições sociais genéricas, por sua vez, aplica-se o regime jurídico tributário, sem as especificidades daquele aplicável às destinadas à seguridade social.

Do exposto se deduz que, no concernente à instituição de outras contribuições sociais que não aquelas expressamente previstas no Texto Constitucional, em se tratando de contribuições destinadas à seguridade social não de indicar as respectivas materialidades e sujeitar-se aos mesmos limites quando do exercício da competência residual pela União, embora devam obediência tão-somente à anterioridade nonagesimal ou mitigada como exige o art. 195, § 6º, da Constituição Federal.

Em se tratando de contribuições sociais genéricas, José Eduardo Soares Melo considera possível a instituição de contribuições sociais diversas das previamente elencadas no Texto Constitucional, “desde que haja observância aos elementos básicos, como, receita pública derivada, compulsoriedade, parafiscalidade, destinação específica dos seus recursos e vinculação a determinado grupo”⁴⁰¹.

Em posição diametralmente oposta, Ives Gandra da Silva Martins, assevera:

Sendo rígido o sistema tributário e regulado pela estrita legalidade, assim como, estando entre as limitações constitucionais ao dever de tributar, o da estrita legalidade (art. 150, inc. I), não há espaço para a criação de contribuições fora das hipóteses constitucionais, risco de toda a Constituição, no capítulo do sistema tributário, tornar-se

⁴⁰¹ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 356.

desnecessária, no máximo, servindo para sofisticadas tertúlias de olímpico alheamento⁴⁰².

Impende observar que, na dicção do disposto no art. 149, *caput*, da Constituição Federal, as contribuições sociais se constituem em instrumentos de atuação da União no âmbito social, devendo fiel observância ao art. 146, III e 150, I e III, logo, o legislador constituinte não circunscreveu previamente, nenhuma materialidade para o legislador ordinário federal exercer a competência atinente à instituição de contribuições sociais genéricas estará, porém, adstrito à mesma materialidade dos impostos de competência privativa da União e desde que estes não estejam a integrar o sistema de participação no produto da receita tributária de entidade de nível superior, na discriminação constitucional das rendas tributárias, pois, consistiria o desrespeito da União na transferência constitucionalmente assegurada de receita tributária às demais pessoas políticas — quer na forma de participação no produto, quer na de participação em fundos — em flagrante afronta ao princípio federativo estruturado e garantido constitucionalmente.

Neste sentido, conclui Paulo Ayres Barreto: “Em resumo, contribuições sociais específicas podem ser criadas pela União com a mesma materialidade de impostos de sua competência privativa, cujo produto da arrecadação não seja objeto de partilha com outro ente tributante”⁴⁰³.

Noutro giro, adverte José Eduardo Soares de Melo: “na medida em que as contribuições invadam as competências privativas dos Estados, DF, e Municípios, a União estará objetivando receitas que não lhes foram atribuídas pela CF, destruindo a federação, e comprometendo os recursos

⁴⁰² As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 341.

privativos destas pessoas públicas”⁴⁰⁴, há que se concluir pela impossibilidade de instituição de tais contribuições invadindo a competência tributária privativa das demais pessoas políticas, sob pena de ofensa também ao mesmo princípio federativo e, ainda, da autonomia municipal, para aqueles que não reconhecem serem os Municípios entidades federativas.

Dado o especial relevo da seguridade social, as contribuições a ela destinadas, tiveram suas materialidades expressamente atribuídas pelo legislador constituinte, de maneira que não se pode cogitar, neste caso, de invasão de competência de Estados, Distrito federal ou Municípios, dado a expressa permissão constitucional para instituir contribuições sociais com hipótese de incidência de impostos estaduais, distritais ou municipais.

Analizados estes aspectos, dentre inúmeros que se apresentam neste tema, passamos a examinar as contribuições de intervenção no domínio econômico.

3.4.2 As contribuições de intervenção no domínio econômico

As contribuições devem ser instrumentos para a promoção de finalidades constitucionalmente previstas. No caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, devem promover os princípios gerais da atividade econômica fazendo-o através da intervenção, que consiste numa

⁴⁰³ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 133.

ingerência da União na atividade privada econômica, prévia e constitucionalmente autorizada, desde que presente uma excepcionalidade superável com a formação de um fundo que, necessariamente, deva reverter em favor daqueles que foram alcançados pela contribuição interventiva.

Relativamente às contribuições para intervenção no domínio econômico, Misabel Abreu Machado Derzi destaca:

Os conceitos de intervenção do domínio econômico devem se restringir aos princípios gerais básicos e fundamentais consagrados [...] na própria Constituição. [...] Em primeiro lugar, a intervenção há de ser feita por lei; em segundo lugar, o setor da economia deve estar sendo desenvolvido pela iniciativa privada para que se possa configurar um ato de intervenção no domínio econômico.⁴⁰⁵

A atuação do Estado no domínio econômico há que ser analisada para auscultar a possibilidade de ser instituída ou não a respectiva contribuição.

Tácio Lacerda Gama, procurando elucidar o conceito de domínio econômico e ordem econômica, sintetiza: “**Domínio econômico** é expressão destinada a nomear o plano da linguagem social, consiste no conjunto das atividades de produção, circulação de riqueza e prestação de serviços. **Ordem econômica** designa o conjunto de normas jurídicas que regulam as relações humanas no domínio econômico”⁴⁰⁶.

⁴⁰⁴ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 360.

⁴⁰⁵ Contribuições, in *Revista de Direito Tributário*, n. 48, p. 228.

⁴⁰⁶ *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, p. 285. (grifo do autor).

Para Roque Antonio Carrazza:

há a necessidade de *correlação lógica* entre as *causas e fundamentos* da intervenção no domínio econômico e a instituição do tributo ora em estudo. É que são justamente tais *causas e fundamentos* que justificam a própria instituição da *contribuição interventiva*.

Todos estes detalhes devem, por evidente, figurar na lei instituidora da exação, até porque eles balizam, inclusive temporalmente, sua cobrança: desaparecidas ou superadas as *causas e fundamentos* invocados, desaparecida *ispo facto* também estará a possibilidade de seu lançamento e arrecadação⁴⁰⁷.

Tácio Lacerda Gama após analisar as diversas formas de atuação do Estado no domínio econômico e as respectivas contrapartidas, concluiu que apenas a modalidade incentivo resta constitucionalmente autorizada a ensejar a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico⁴⁰⁸.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta ao traçar o perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico afirma que a mesma se destina “ao custeio dos gastos desenvolvidos pelo Estado para interferir no domínio econômico, ou pode constituir no próprio instrumento da intervenção”⁴⁰⁹, devendo em ambas as hipóteses o produto da arrecadação se vincular à finalidade que ensejou a instituição do aludido tributo⁴¹⁰.

O mesmo autor ainda demonstra com clarividência a inconstitucionalidade da contribuição de intervenção no domínio econômico

⁴⁰⁷ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 529. (grifo do autor).

⁴⁰⁸ *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, p. 286.

⁴⁰⁹ *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, p. 126.

⁴¹⁰ *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, p. 126.

instituída pela Lei nº 10.336/2001, por ofensa ao princípio da proporcionalidade, quanto ao aspecto adequação, dado a falta de compatibilidade entre a contribuição e a finalidade da intervenção na medida em que se relaciona com setores distintos do grupo econômico atingido pela intervenção⁴¹¹.

Enquanto modalidade de contribuição, logo, espécie tributária, submete-se a contribuição de intervenção no domínio econômico ao regime jurídico tributário com as especificidades retro elencadas, havendo que ser respeitadas pela União as competências atribuídas às demais pessoas políticas para a instituição de impostos, sob pena de se verificar invasão de competência.

3.4.3 As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas

As contribuições, aponta Simone Lemos Fernandes, “nasceram pelo impulso da paraфiscalidade, inicialmente compreendida como técnica de arrecadação de receitas divorciada das garantias asseguradas aos contribuintes de impostos ou taxas”⁴¹².

As contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais, na dicção constitucional, são exigíveis em contrapartida à atuação de entidades que exerçam, no seio de uma democracia participativa, a função de verdadeiros parceiros sociais do Estado, auto-regulamentando as suas atividades

⁴¹¹ *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, p. 129 e 130.

⁴¹² *Contribuições neocorporativas na Constituição e nas leis*, p. 290.

e fiscalizando-as. Aquelas instituídas em benefício de categorias econômicas somente podem ser exigidas em contrapartida ao custeio das missões constitucionalmente reservadas aos sindicatos, federações e confederações de empregados e empregadores, que ainda exercem papel de colaboração com o Poder Público na pacificação dos conflitos entre capital e trabalho⁴¹³.

Para Roque Antonio Carrazza:

*As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas (contribuições corporativas), destinam-se a custear entidades (pessoas jurídicas de direito público ou privado) que têm por escopo fiscalizar e regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representar, coletiva ou individualmente categorias profissionais, defendendo seus interesses*⁴¹⁴.

Analisando as contribuições instituídas no interesse de determinadas categorias profissionais ou econômicas, Paulo Ayres Barreto assevera:

Entre os membros de uma determinada categoria profissional ou econômica deverá ser rateada a parte que cabe a cada um nas despesas ou encargos comuns. Tais despesas são suportadas pelo delegatário da capacidade tributária ativa, a quem serão carreadas, também as receitas advindas do rateio. Trata-se de hipótese típica de parafiscalidade⁴¹⁵.

⁴¹³ *Contribuições neocorporativas na Constituição e nas leis*, p. 292.

⁴¹⁴ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 534. (grifo do autor).

⁴¹⁵ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 137.

3.5 ESPECIFICIDADES DAS CONTRIBUIÇÕES

Partindo da premissa que as contribuições no sistema constitucional tributário brasileiro possuem identidade própria e, analisadas suas espécies, haveremos de tracejar alguns aspectos que colaboram para individualizá-las como contribuição.

3.5.1 A norma de competência

A Constituição — excetuado o caso das contribuições destinadas à seguridade social, como prescreve o artigo 195, e também das contribuições sociais e das interventivas o art. 149, § 2º, III, *a* — não indica textualmente as possíveis materialidades das contribuições, como o faz com relação aos impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Entretanto, tal desiderato não significa que o Poder Legislativo ao instituir contribuições possa escolher qualquer fato como hipótese de incidência. Ao contrário, estará limitado a fatos que estejam vinculados à promoção de determinadas finalidades, que assim restam suprimidos para a promoção de outras finalidades, significa afirmar que, quando a Constituição expressamente enumerou algumas materialidades de contribuições destinadas à seguridade social, acabou por vedar a utilização dessas mesmas materialidades para custear outras finalidades.

Corroborando tal assertiva, observa-se que o art. 149, da Constituição Federal, não menciona quais as possíveis materialidades das contribuições de intervenção no domínio econômico, entretanto, há que respeitar diversos limites colocados pelo legislador constituinte como, exemplificativamente, ser instrumento de atuação em setor específico da economia, ser dirigidas a quem pertença ao grupo atingido; o emprego da receita na promoção da intervenção, portanto, a conjugação de todos estes fatores acaba por contribuir na delimitação das referidas contribuições.

Nas contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas a hipótese de incidência, por sua vez, deverá estar vinculada à fiscalização profissional ou ao custeio da missão atribuída aos sindicatos, federações e confederações, de colaborar com o Poder Público na pacificação dos conflitos entre capital e trabalho.

Destarte, Tácio Lacerda Gama, ao dissertar acerca das contribuições de intervenção no domínio econômico, sintetizando sobre os enunciados prescritivos que estariam a delimitar a competência para a instituição das mesmas, afirmou: “seria possível separar o [sic] enunciados que delimitam a criação de uma dessas contribuições em dois blocos distintos, mas inter-relacionados: de um lado surgiria o conjunto de enunciados que delimitam a instituição da *regra-matriz de incidência tributária possível*; do outro agrupar-se-ia o conjunto de enunciados que indicam *finalidade especial que enseja a instituição do tributo*”⁴¹⁶.

⁴¹⁶ *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, p. 84. (grifo do autor). Em sentido idêntico Paulo Ayres Barreto, *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 184.

3.5.2 As imunidades

As imunidades embora reconhecidas por alguns doutrinadores como normas limitativas da competência⁴¹⁷, a bem da verdade colaboram no tracejado da competência tributária, consistente esta na aptidão constitucionalmente atribuída às diversas pessoas políticas para instituírem tributos.

Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho define imunidade, situando-as entre as regras de estrutura, como: “a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”⁴¹⁸.

Para Paulo Ayres Barreto, o campo de atuação das pessoas políticas de direito interno resta demarcado da confrontação do enunciado prescritivo veiculado pelo Texto Constitucional que se refere à outorga impositiva com outro enunciado prescritivo, também veiculado pela Constituição Federal, que estabelece a incompetência como referida na citação *supra*⁴¹⁹.

Neste sentir, se pode observar que tanto o legislador no exercício do poder constituinte inaugural como o derivado, estabeleceu regras

⁴¹⁷ Cf. Humberto Ávila, *Sistema constitucional tributário*, 209.

⁴¹⁸ *Curso de direito tributário*, 185.

⁴¹⁹ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p.184.

imunizantes que alcançam as contribuições (art. 40, §§ 18 e 21; art. 149, § 2º, I; 195, II, *in fine*; art. 195, § 7º; e ainda, art. 203, da CF).

Diante do acima colacionado se conclui e resta comprovado que falece razão àqueles que aventam que as imunidades contribuam única e exclusivamente para desenhar a competência tributária no atinente aos impostos, de vez que, as hipóteses anteriormente elencadas demonstram que há impedimento expresso, colocado em nível constitucional, para a possibilidade de exigência de contribuições.

3.5.3 Especificidades da regra-matriz de incidência nas contribuições

A regra-matriz de incidência tributária, concebida por Paulo de Barros Carvalho⁴²⁰, delineando os elementos imprescindíveis para a exigência de tributos, embora venha se prestando de maneira extraordinária para definir a fenomenologia da imposição tributária, no caso específico das contribuições, nalgumas hipóteses não tem se prestado útil para — com o rigor e a prestreza que é inerente a referida esquematização formal — determinar a espécie tributária, como exemplifica Paulo Ayres Barreto: “se compararmos os critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas com aqueles que conformam a norma padrão da

⁴²⁰ Curso de direito tributário, 245-356.

contribuição social sobre o lucro, não lograremos êxito na identificação de uma e outra espécie tributária”⁴²¹.

Ao passo que, no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, presentes a materialidade e as coordenadas de tempo e espaço não se apresentem maiores dificuldades relacionadas ao estudo das contribuições, permitindo, no caso específico das contribuições sociais destinadas à seguridade social, de forma até singela, verificar sua constitucionalidade, outro tanto não se pode dizer da materialidade das demais contribuições sociais, das contribuições de intervenção no domínio econômico e das contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas que, embora não textualmente indicada pela Constituição Federal, resulta por ela normatizada — no sentido que mencionamos acerca da norma jurídica nas conceituações preliminares ao presente estudo — podendo-se auscultar quais os fatos que podem e quais os que não podem compor referida materialidade.

Assim, o Poder Legislativo não possui liberdade para escolher qualquer fato como hipótese de incidência de determinada contribuição. Estará ele limitado à peculiaridade das contribuições que é sua vinculação à promoção de determinadas finalidades

Será no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária que encontraremos maiores especificidades quanto às contribuições, pois, embora, como firmado, anterior e reiteradamente, a competência tributária ou competência legislativo-tributária em sentido estrito como empregado por Cristiane Mendonça⁴²², via de regra, esteja atribuída a União, excetuadas apenas as hipóteses de instituição de contribuições previdenciárias dos servidores

⁴²¹ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p.187.

⁴²² *Competência tributária*, p. 302.

públicos estaduais, distritais e municipais e a instituição de contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública como estatuído, respectivamente, pelo art. 149, § 1º e art. 149-A, da Constituição Federal, é da feição de algumas das contribuições a delegação da capacidade tributária ativa, o que tem colaborado sobremaneira na confusão de designar as contribuições como tributos parafiscais, ao que nós já nos reportamos anteriormente.

Sintomática peculiaridade se apresenta nas contribuições quanto à eleição do sujeito passivo da relação jurídica tributária pelo legislador infraconstitucional.

Neste sentido, observa Paulo Ayres Barreto:

Se a relação jurídica for de cunho eminentemente tributário, o contribuinte é o único sujeito de direito a figurar no pólo passivo dessa relação. E o contribuinte haverá de ser escolhido: [...] nas contribuições, entre aqueles que, de um lado, realizam o fato signo presuntivo de riqueza (sempre que o critério material for típico de imposto) ou que, de outro, recebem a vantagem ou benefício decorrente da atividade estatal que deu causa à contribuição⁴²³.

Neste diapasão, podemos identificar nas contribuições sociais destinadas à seguridade social como designadas nos incisos do art. 195 da Constituição Federal, o destinatário constitucional tributário como indicado ou através da materialidade contemplada naqueles incisos.

Nas contribuições sociais destinadas à seguridade social, instituídas na forma do § 4º do art. 195 do Texto Constitucional, dado a previsão constitucional da universalidade da cobertura e a contribuição por toda a

⁴²³ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p.191.

sociedade, todos estariam a integrar o grupo e todos dele participariam segundo Marco Aurélio Greco⁴²⁴, logo, não restaria comprometido o critério da integração ao grupo.

Nesta linha de raciocínio, Paulo Roberto Lyrio Pimenta observa que, no atinente às contribuições de intervenção no domínio econômico, o sujeito passivo também há de ser alguém que integre o grupo ou o setor da atividade econômica atingida pela medida interventiva, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade, alertando ainda que, não basta a eleição meramente formal do sujeito passivo vinculado ao grupo pelo legislador, sendo necessária a participação deste sujeito em termos fáticos no grupo econômico alcançado pela intervenção⁴²⁵.

De idêntica forma, nas contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas é exigida a pertinência daquele a ser eleito como sujeito passivo, a determinado grupo ou categoria profissional ou econômica, como reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal em ações que buscavam fosse reconhecida a constitucionalidade de contribuições confederativas exigidas por sindicatos de pessoas não filiadas aos mesmos⁴²⁶.

Portanto, apenas aquele a quem se direciona a atuação estatal ou das entidades delegatárias pode ser colocado no pólo passivo da relação jurídica tributária para contribuir para obtenção dos recursos necessários ao custeio da referida atividade.

Necessário analisar ainda o critério quantitativo, dado as peculiaridades que apresenta.

⁴²⁴ Contribuições (um figura “sui generis”), p. 242-243.

⁴²⁵ Contribuições de intervenção no domínio econômico, p. 64. Em idêntico sentido: Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, p. 179.

Algumas bases de cálculo restaram eleitas pelo legislador constituinte. Para as contribuições sociais as do inciso I, do art. 195, da CF, e também para contribuições sociais e para as interventivas as do art. 149, § 2º, III, *a*, da CF, havendo que se observar pela dicção deste último dispositivo que restou admitida a superposição de bases de cálculo destas contribuições, pois a receita e o faturamento já estavam previstas no art. 195, inc. I, *b*, da CF, como base de cálculo das contribuições para a seguridade social e foram nova e expressamente indicadas no enunciado prescritivo do art. 149, § 2º, III, *a*, da CF, ao se referir também às contribuições interventivas.

De idêntica forma, há que se observar que este dispositivo constitucional passou a prever a possibilidade de criação de alíquotas *ad valorem* e específica, havendo que se lembrar que a alíquota, na regra-matriz de incidência das contribuições aplicada à base de cálculo, permitirá obter a mensuração do valor devido a esse título.

Quanto às demais contribuições, caberá ao legislador ordinário estabelecer a base de cálculo, quando da produção da norma jurídica tributária, atentando ao pressuposto constitucional da finalidade, onde o custo estimado para alcançar esta há de ser rateado entre os contribuintes que hão de pertencer a um grupo determinado que a objetiva.

⁴²⁶ Recurso Extraordinário nº 198.092/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 27.08.1996, publicado no DJ de 11.10.1996; Recurso Extraordinário nº 173.869/SP 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 22.04.1997, publicado no DJ de 19.09.1997.

3.5.4 Vantagem ou benefício

Impende observar que reina a mais absoluta dissensão acerca da vantagem ou potencial benefício como uma especificidade das contribuições, variando as posições desde a refutação, consideração de mero aspecto accidental até a sua aceitação como traço peculiar das contribuições.

Neste sentido, como já registrado, Geraldo Ataliba⁴²⁷, ao reconhecer que a Constituição dá especial prestígio à base impositiva, observou integrar a configuração das contribuições a circunstância de relacionar-se com uma especial vantagem referida aos seus contribuintes.

Também Héctor B. Villegas⁴²⁸ e Ricardo Lobo Torres⁴²⁹ entendem ser devido tal tributo em razão de benefícios, quer individuais quer de grupos sociais, oriundos de gastos com serviços ou obras públicas, sempre indivisíveis, dos quais decorra benefício ao cidadão individualmente ou enquanto integrante do referido grupo.

Wagner Balera defende idêntico posicionamento:

Conferindo sentido ao art. 149 da Lei Suprema, a doutrina apreendeu as seguintes características comuns a todas as contribuições:

- a) distinguem grupo especial, limitado ou circunscrito de contribuintes aos quais esteja referida, indiretamente, determinada atividade estatal;

⁴²⁷ *Hipótese de incidência tributária*, p. 182. Ver p. 123 deste trabalho.

⁴²⁸ *Curso de direito tributário*, p. 27. Ver p. 130 deste trabalho.

⁴²⁹ *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 405. . Ver p. 129 deste trabalho.

- b) correlatividade entre a especial despesa ou a especial vantagem custeada pelo tributo e o sujeito passivo da obrigação tributária;
- c) relação direta entre a base imponible do tributo e a vantagem especial percebida pelo contribuinte, justificadora da especial despesa estatal;
- d) aplicação da receita exclusivamente ao fim constitucionalmente previsto para o tributo.

Eis os quatro fatores que configuram verdadeiras notas características da contribuição.

[...]

É ingênita ao instituto da contribuição a vantagem especial correlativa à especial despesa que a atividade estatal provoca (item *b* supra), assim como a aplicação total da receita no fim delimitador do instituto (item *d* supra)⁴³⁰.

Enquanto Luciano Amaro⁴³¹, Marco Aurélio Greco⁴³² e Paulo Rogério Lyrio Pimenta⁴³³ defendem que a existência de vantagem ou benefício possa se verificar nalgumas contribuições, não constituindo, porém, característica essencial, considerando-a, portanto, mero traço accidental, Fabiana Del Padre Tomé entende irrelevante a existência de vantagem ou despesa especial ocasionada pelo contribuinte⁴³⁴.

Embora Paulo Ayres Barreto registre que no direito comparado as contribuições tributárias são devidas em virtude de benefícios individuais ou de grupos e que com esse conteúdo de significação o conceito fora incorporado na vigente Constituição Federal⁴³⁵, ousamos discordar porque é

⁴³⁰ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 574-576.

⁴³¹ *Direito tributário brasileiro*, p. 84.

⁴³² *Contribuições (um figura “sui generis”)*, p. 237-238.

⁴³³ *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, p. 20.

⁴³⁴ *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*, p. 90-91.

⁴³⁵ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p.150.

inerente a todo e qualquer tributo propiciar receita ao Estado para a realização de seus fins, via de regra, o bem comum, onde todos, indistintamente, hão de obter benefícios e são integrantes do maior grupo social já concebido, a sociedade.

3.5.5 Finalidade e destinação do produto da arrecadação das contribuições

Nas contribuições tanto a “finalidade” como a “destinação do produto da arrecadação” são requisitos para o exercício da competência estatuída no artigo 149, da Constituição Federal.

Embora temas imbricados, cada qual possui características próprias⁴³⁶, asseverando Humberto Ávila, ao justificar a inserção das contribuições como espécie de tributo:

Com efeito, a conjugação dos vários dispositivos que prevêm a instituição de contribuições (arts. 8, IV, 149 e § 1º, 195, 212, § 5º, art. 239, § 4º, 240 da Constituição e arts. 72, V e 74, do ADCT) permite concluir que as contribuições possuem características que as diferenciam das outras espécies tributárias. *O que existe no regime jurídico-constitucional das mesmas e que lhes confere identidade específica é a circunstância de serem instrumento para a promoção de finalidades constitucionalmente postas em caráter permanente*⁴³⁷.

⁴³⁶ Cf. Paulo Ayres Barreto, *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p.195.

⁴³⁷ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 317. (grifo nosso).

Ao diferenciar as contribuições das demais espécies tributárias que se vinculam a uma atividade estatal, destaca:

Embora as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e os impostos extraordinários também sejam vinculados a uma finalidade, a *medida de concretude* dessa finalidade é diversa: enquanto essas espécies são devidas para custear atividades concretas com valores mensuráveis (o custo do serviço ou da atividade, a valorização imobiliária limitada pelo valor total da obra, os gastos com a guerra ou a calamidade pública), as contribuições são devidas para promover ideais independentemente de valores específicos. Os ideais não são esgotáveis. Eles devem ser, de modo incessante e inesgotável, buscados. Fazendo um paralelo, a busca de um ideal pode ser comparada a uma viagem para a direção “norte”: o viajante segue a sinalização que indica “o norte”, mas jamais irá chegar a um ponto onde esteja sinalizado “aqui é o norte”. Pode-se afirmar que as contribuições servem de instrumento para promover finalidade, sem que se possa preconizar — como pode ocorrer no caso dos outros tributos vinculados a fins — que as finalidades foram, enfim, atingidas. Diante dessas considerações, pode-se concluir que o que caracteriza as contribuições não é, exclusivamente, a sua vinculação a uma finalidade, o que é verdadeiro, mas não exclusivo. O que as diferencia é a sua vinculação a uma finalidade ideal, com grau de abstração maior, em determinada área (social, econômica ou profissional). Lembre-se que, apesar de as contribuições de intervenção no domínio econômico possuírem um fim mais concreto (a intervenção), esse mesmo fim serve de meio para a promoção de uma finalidade mais abstrata: promover os princípios gerais da atividade econômica⁴³⁸.

⁴³⁸ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 317-318. (grifo do autor).

Impende observar que, embora determinadas contribuições devam ser pagas como forma dos cidadãos, em razão do seu dever de solidariedade, financiar ações que promovam a realização de determinadas finalidades, a Constituição optou pela técnica da delimitação de comportamentos vinculados a finalidades, atrelando assim o legislador infraconstitucional ao meio constitucionalmente escolhido de maneira que, a solidariedade social não poderá ser utilizada como forma de justificar a instituição ilimitada de contribuições sociais.

Neste sentido, Carlos César Sousa Cintra e Juraci Mourão Lopes Filho, ao examinarem as contribuições no sistema tributário brasileiro, ponderaram que: “no Estado Social, para a realização de certos fins, um dos meios indicados foi a instituição de contribuições, [...]”⁴³⁹, afirmando adiante que: “No respeitante aos direitos solidarísticos (direitos de terceira geração) mediante eles o ente estatal, ao invés de se retrair e deixar a sua realização nas mãos da própria sociedade civil, age positivamente no sentido de viabilizar a efetivação de novos anseios e reclamos sociais. Aparecem, portanto, os direitos fundamentais à previdência, à educação, à saúde, dentre outros”⁴⁴⁰.

Ainda, na pretensão de situarem as contribuições, disseram: “Estas figuras têm como nota distintiva o fato de assumirem a condição de meios voltados (direta ou indiretamente) ao atingimento de determinadas finalidades, tudo consoante previsão constitucional”⁴⁴¹, assim definindo contribuição: “tributo que, independentemente do conteúdo da hipótese de incidência, está constitucionalmente vinculado à efetivação ou fomento de uma

⁴³⁹ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 119.

⁴⁴⁰ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 121-122.

⁴⁴¹ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 123.

finalidade específica que corresponda a um direito fundamental de segunda ou terceira geração, e não de qualquer outro escopo de nível legal”⁴⁴².

Na sequência, destacaram: “a vinculação do produto da arrecadação comparece sempre como *conditio sine qua non* para a realização dos fins justificadores das contribuições, de modo que lei alguma poderá desacatar tal ditame sob pena de ser declarada inconstitucional”⁴⁴³. E adiante concluem: “toda contribuição deve ser predestinada a fomentar ou realizar um direito fundamental de segunda ou terceira geração”⁴⁴⁴.

Percebe-se, entretanto, que não basta a finalidade legitimar a instituição de contribuição, há que ser observada também a efetiva destinação do produto da arrecadação à realização do aludido fim, pois aquela resta atendida, segundo Humberto Ávila:

Tratando-se de uma lei, cuja pretensão de eficácia é para a generalidade dos casos, a medida será adequada se, abstrata e geralmente, servir de instrumento para a promoção do fim numa avaliação antecipada. Enfim, tratando-se de lei — e, não, de ato administrativo —, a adequação deve ser verificada no *momento da edição da lei*, para a *maioria dos casos e em nível abstrato*. Isso tudo em virtude da própria definição de lei como ato normativo geral e abstrato. Em face disso, a adequação da contribuição para a promoção das finalidades constitucionais não se vê alterada pelo desvio posterior de recursos⁴⁴⁵.

Neste sentido, auscultou Paulo Ayres Barreto:

⁴⁴² As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 130.

⁴⁴³ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 132.

⁴⁴⁴ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 132.

⁴⁴⁵ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 326.

sendo legítima a causa que dá ensejo à incidência ou aumento da contribuição, impõe-se, como corolário, o efetivo controle do produto da arrecadação. Não seria lógico que a instituição da contribuição estivesse jungida a uma específica finalidade, determinante de sua conformidade com a Constituição Federal, e o produto de sua arrecadação não fosse objeto de um estrito controle. Estaríamos diante de uma condicionante que, verdadeiramente, nada condicionaria; de um pretenso limite jurídico que não serviria a nenhum propósito; de um controle de legalidade que nada controlaria⁴⁴⁶.

Como, porém, bem observaram Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado: “a Ciência do Direito Tributário delimitou seu objeto em torno do estudo das normas jurídicas que dizem respeito à instituição, arrecadação e extinção da relação jurídico-tributária”⁴⁴⁷, ficando a largo as relações jurídicas que porventura se estabelecerem após a extinção da obrigação tributária, como aquela decorrente do destino do produto da arrecadação das contribuições.

Esta construção doutrinária contribuiu significativamente para que a doutrina resistisse à aceitação da importância jurídica, em termos tributários, do destino da arrecadação do produto das contribuições, pautando-se na prescrição do artigo 4º, II, do Código Tributário Nacional, que possuía sua relevância até o advento da Constituição Federal de 1988, como bem ponderaram em seu estudo inédito Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado

a existência de finalidades específicas a que elas [contribuições] se propõem é seu diferencial constitucional. É irrelevante que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 4º, proíba a consideração da

⁴⁴⁶ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p.195.

destinação do produto da arrecadação como critério para identificação das espécies tributárias, já que este diploma normativo é anterior às Constituições que trouxeram a possibilidade de instituição das contribuições⁴⁴⁸.

A destinação do produto da arrecadação tem conquistado tamanho relevo tributário, desde o advento da Constituição Federal de 1988, que Eurico Marcos Diniz de Santi⁴⁴⁹, Fabiana Del Padre Tomé⁴⁵⁰ e Márcio Severo Marques⁴⁵¹ têm considerado a mesma, ao lado da presença da atuação estatal na hipótese normativa e da previsão da restituição do valor arrecadado, um critério relevante para a identificação das espécies tributárias, especialmente por integrar a tipologia constitucional das contribuições.

Assim, Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado denotaram a necessidade de formular um novo conceito de tributo sob a égide da Constituição Federal de 1988, que viabilize o controle da destinação das contribuições, observando que as contribuições “têm um diferencial com relação às espécies tributárias previstas na Constituição de 1946 (impostos, taxas e contribuições de melhoria): *elas exigem, para a caracterização de sua espécie, a destinação específica do produto de sua arrecadação*”⁴⁵², assinalando ainda que, “possuem requisito fundamental: devem ser *destinadas* aos fins a que se propõem, seja como forma de investimento social (contribuições sociais), como forma de intervir no domínio econômico (CIDE), para custear serviços prestados

⁴⁴⁷ *Direito tributário e direito financeiro*: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. Trabalho inédito.

⁴⁴⁸ *Direito tributário e direito financeiro*: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. Trabalho inédito.

⁴⁴⁹ As classificações no sistema tributário brasileiro, in *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*, p. 141.

⁴⁵⁰ *Contribuições para a seguridade social*: à luz da Constituição Federal, p. 82.

⁴⁵¹ *Classificação constitucional dos tributos*, p. 223.

⁴⁵² *Direito tributário e direito financeiro*: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. Trabalho inédito.

no interesse de categorias profissionais etc. Este elemento fundamental também deve ser controlado, tal qual ocorre com o controle da competência legislativa (validade material), na aplicação da Regra-Matriz de Incidência Tributária (validade formal)⁴⁵³.

Diante de tal, para a caracterização das contribuições entendem que se torna necessário o controle do Estado em momento posterior, ou seja, o da destinação do *quantum* pago pelo contribuinte, neste sentido, propõem definição de tributo que contemple além da cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada a destinação do produto da arrecadação, nestes termos: “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, *cobrada e destinada* mediante atividade administrativa plenamente vinculada”⁴⁵⁴.

O intrigante tema da destinação do produto da arrecadação conquistou tamanha importância que significativa parte da doutrina tem observado como condição da validade das contribuições a coexistência de duas normas de estrutura: uma, atestando a finalidade contemplada constitucionalmente a ensejar sua criação e, a outra, prevendo expressamente a destinação do produto da sua arrecadação àquela finalidade.

Para Paulo Ayres Barreto tais normas, em nível legal, ensejam ao surgimento “de duas normas de conduta: (i) a que determina o

⁴⁵³ *Direito tributário e direito financeiro*: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. Trabalho inédito.

⁴⁵⁴ *Direito tributário e direito financeiro*: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. Trabalho inédito.

pagamento do tributo, em face da ocorrência do fato jurídico tributário: (ii) a que vincula a destinação do montante arrecadado, uma vez pago o tributo”⁴⁵⁵.

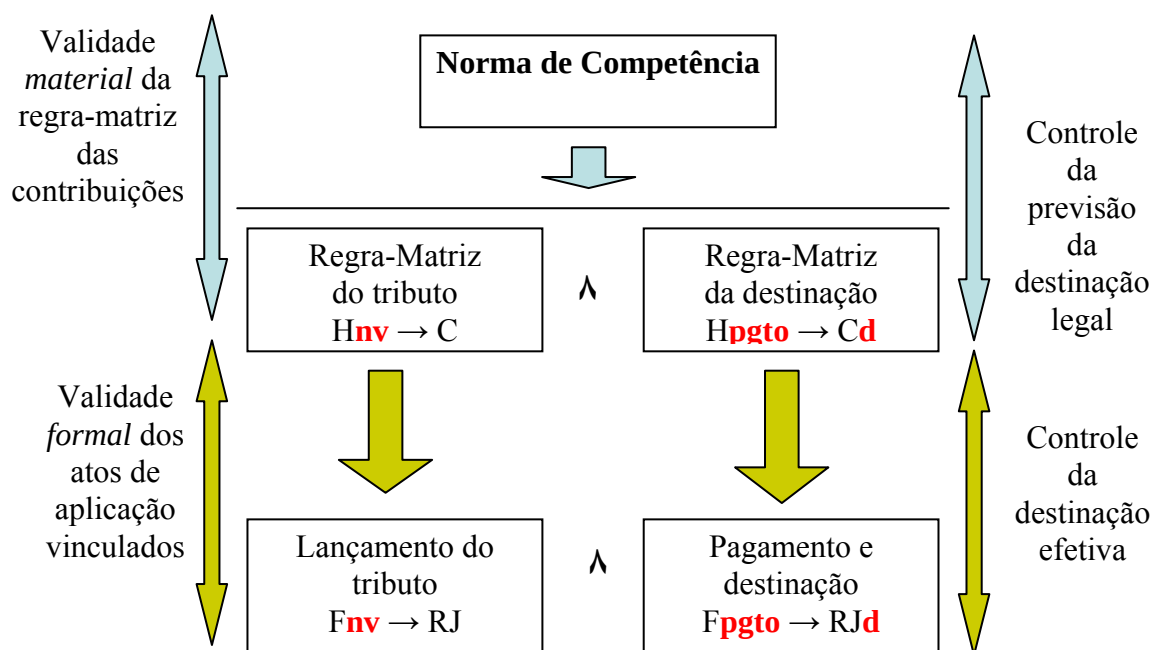
Destarte, conclui:

A regra-matriz de incidência implica um fato de possível ocorrência à consequência de pagar um certo valor a título de contribuição. Além disso, outra norma geral e abstrata haverá de obrigar seja o correspectivo pagamento desse tributo carreado ao atendimento da finalidade que deu causa a sua instituição. A norma de competência para a instituição de contribuição, que exige seja ela destinada, não pode ser vista apenas como mero motivo que respalda a produção normativa. No plano infraconstitucional, norma de conduta, geral e abstrata, haverá de obrigar sejam os recursos recebidos a título de contribuição efetivamente destinados aos fins que ensejaram a sua criação⁴⁵⁶.

Neste sentido, Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado, após proporem um novo conceito de tributo que contempla a destinação do produto da arrecadação, reconstruíram a norma que rege a competência tributária da União para a instituição das contribuições, a qual contempla o controle de sua validade material e formal, nestes termos:

⁴⁵⁵ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 198.

⁴⁵⁶ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 199.



A *validade material* traduz-se na (i) adequação da Regra-Matriz de Incidência Tributária (que imputa à hipótese normativa não vinculada à atuação estatal, consequência de pagar o tributo ao Estado) e na (ii) adequação da Regra-Matriz da Destinação (que vincula a hipótese de pagamento de Contribuição à destinação prevista). Em outras palavras, é por meio das regras de estrutura que disciplinam a instituição das contribuições que se pode aferir a validade, que chamamos *material*, das normas que instituem as regras-matrizes desses tributos.

Em outro plano, a *validade formal* traduz-se no controle da produção das co-respectivas normas individuais e concretas que aplicam essas regras-matrizes (i) de incidência e (ii) destinação, mediante subseqüentes atos administrativos de realização do crédito tributário e da destinação. Em outras palavras, são as normas administrativas que permitem-nos controlar a validade, que chamamos *formal*, do exercício da competência do Estado-executivo, na realização das normas gerais e abstratas que regem as contribuições⁴⁵⁷

Da análise dos traços característicos das contribuições, há que se perquirir acerca da destinação do produto arrecadado nas suas mais diversas facetas com as suas consequências jurídicas, a cujo exame será dedicado o último capítulo deste trabalho, havendo antes que se examinar os princípios constitucionais.

⁴⁵⁷ *Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação.* Trabalho inédito.

4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS APLICÁVEIS ÀS CONTRIBUIÇÕES

Ao firmarmos os conceitos fundamentais para o estudo das contribuições no nosso sistema constitucional tributário, nos ativemos aos princípios jurídicos, ocasião em que dissemos que, para perscrutar a efetiva dicção constitucional atinente às contribuições, imprescindível seria perquirir quais os princípios e quais as regras que estariam a defini-las e circunscrevê-las.

Neste sentido, Paulo Ayres Barreto assevera: “Imbricados com o tema das contribuições, há princípios que encerram verdadeiros limites objetivos, como, por exemplo, o da anterioridade, e outros que apontam para valores, como é o caso do princípio da solidariedade”⁴⁵⁸.

Entendemos que referido posicionamento não distoa do entendimento anteriormente referenciado de Humberto Ávila⁴⁵⁹ que, numa situação conflituosa entre um princípio e uma regra, num mesmo nível hierárquico, reconhece proeminência à regra.

Embora a Constituição Federal estabeleça expressamente determinados princípios que devam ser observados no atinente às contribuições, “há, ainda, prescrições de cunho principiológico afeitas a uma das espécies de contribuição”⁴⁶⁰ na dicção de Paulo Ayres Barreto, ao que Tácio Lacerda Gama

⁴⁵⁸ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 154.

⁴⁵⁹ Ver item 1.5 no capítulo I deste trabalho.

⁴⁶⁰ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado inédita, PUC/SP, 2005, p. 154.

prefere considerar princípios de referência direta e princípios indiretamente referidos, no caso, às contribuições⁴⁶¹.

Impende assim, analisarmos os princípios que informam as contribuições. Observamos que a Constituição estabelece princípios que estruturam todo o sistema jurídico, fixando ainda regras que delimitam o seu conteúdo, sentido e alcance, como forma de um efetivo controle dos fins almejados, resultando assim na dicção constitucional que se constitui no alvo maior na incessante busca do exegeta que se debruça sobre a matéria constitucional tributária no direito brasileiro.

Embora a Constituição Federal no atinente às contribuições, em seu artigo 149, se reporte expressamente a apenas alguns princípios, há outras prescrições principiológicas aplicáveis às contribuições ou a uma determinada espécie de contribuição. Haveremos de analisar os princípios que informam todas as espécies de contribuição.

4.1 PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A legalidade constitui-se em um dos fundamentos do Estado de Direito e em princípio basilar do Estado Democrático de Direito, de vez que, é da essência deste subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática, entendida como expressão da vontade geral, que só se materializa num regime de divisão de poderes e que ela seja o ato formalmente criado pelos

⁴⁶¹ *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, p. 145.

órgãos de representação popular, de acordo com o processo legislativo estabelecido na Constituição⁴⁶².

O nosso Texto Constitucional privilegiou o princípio geral da legalidade nos direitos e garantias fundamentais, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”⁴⁶³.

Especificamente em relação à atividade administrativa estabelece, expressamente, a Constituição Federal: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da *legalidade*, *impressoalidade*, *moralidade*, *publicidade* e *eficiência* [...]”⁴⁶⁴.

No exercício da competência tributária onde se denota maior severidade, constitui verdadeira garantia constitucional do contribuinte, que segundo Roque Antonio Carrazza “tem a faculdade de, mesmo sendo tributado pela pessoa política competente, ver respeitados seus direitos públicos subjetivos, constitucionalmente garantidos”⁴⁶⁵, dispondo a Constituição Federal, ao limitar o poder de tributar, no *caput* e inciso I do artigo 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

⁴⁶² Cf. José Afonso da Silva, *Curso de direito constitucional positivo*, p. 420.

⁴⁶³ Art. 5º, inc. II, da Constituição da República Federativa do Brasil.

⁴⁶⁴ *Caput* do art. 37, da Constituição da República Federativa do Brasil. (grifo nosso).

⁴⁶⁵ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 378-379.

Também quanto à atividade persecutória do Estado há expressa previsão constitucional no art. 5º, XXXIX, no sentido de que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”, impedindo que o legislador transfira a outrem a definição dos delitos e a cominação de penas.

O embrião do princípio da legalidade surge com o advento de uma nova classe social, a burguesia, quando inicialmente se introduziram os *serviços*, de caráter excepcional e contando com a prévia autorização da *cúria regia*, que assessorava o rei em questões de governo. Com seu gradual fortalecimento, passou a burguesia a ter representantes junto à *curia*, composta inicialmente apenas pelo clero e nobreza, dando assim origem às cortes medievais que tinham como função autorizar, em nome dos súditos, a imposição fiscal.⁴⁶⁶

Eliminado o controle das cortes surge, da necessidade dos súditos de se oporem e colocarem limites à tirania e às prerrogativas absolutistas do rei em matéria financeira, a legalidade, adquirindo *status* constitucional após a Revolução Francesa e com a independência americana.

Desenvolveu-se, assim, o controle parlamentar sobre os ingressos e gastos da Fazenda Pública, calcado em normas e regras do direito positivo, evoluindo de uma relação de poder para uma relação jurídica, com base na lei, cujo corolário se dá com a codificação de normas e princípios gerais de Direito Tributário, especialmente, com a promulgação na Alemanha, em 1919, da *Reichsabgabenordnung*, surgindo dentro deste contexto de divisão de poderes as balizas e os princípios vetores da tributação.

⁴⁶⁶ QUERALT, Juan Martins; SERRANO, Carmelo Lozano. *Curso de derecho financiero y tributario*, p. 25.

Pela limitação do *ius imperium* através de leis emanadas dos representantes do povo, como forma de garantia dos indivíduos contra os arbítrios governamentais, salvaguardando direitos individuais, patrimoniais e econômicos dos cidadãos se buscou consolidar a democracia e o Estado de Direito.

No Estado de Direito a Constituição vincula não só o administrador e o juiz, mas também o próprio legislador que deve ajustar todos e quaisquer dispositivos legais aos preceitos constitucionais, cuja garantia está no controle da constitucionalidade que, para Roque Antonio Carrazza “representa o coroamento do *princípio liberal*, que pode ser traduzido na idéia de que o Estado deve reconhecer e assegurar os direitos invioláveis das pessoas, e do *princípio democrático*, que confere ao povo a soberania”⁴⁶⁷.

Nesta linha, o mesmo autor destaca: “Assim, o patrimônio dos contribuintes só pode ser atingido nos casos e modos previstos na lei, que deve ser geral, abstrata, igual para todos (art. 5º, I, e art. 150, II, ambos da CF), irretroativa (art. 150, III, “a”, da CF), não-confiscatória (art. 150, IV, da CF) etc”⁴⁶⁸.

O princípio da legalidade, em matéria tributária, tem seu substrato e se aplica na sua máxima extensão a partir do Texto Constitucional, tanto sob o aspecto material quanto sob o formal, rechaçando qualquer exigência tributária fulcrada em outro instrumento introdutório que não a lei editada pelo poder competente e consoante os preceitos constitucionais.

Neste sentido, a advertência de Paulo de Barros Carvalho:

⁴⁶⁷ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 215. (grifo do autor).

⁴⁶⁸ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 223.

porém o princípio da estrita legalidade diz mais que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Este *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade⁴⁶⁹.

No seu aspecto material, exige que tanto a instituição como a majoração do tributo seja por meio de lei, assim como, que haja a inteira e integral subsunção do evento da realidade factual à hipótese de incidência abstrata da lei, como também relativamente à aplicação de penalidades e à exigência do cumprimento de deveres instrumentais.

No atinente ao aspecto formal, reclama a conformação da atividade administrativa quanto à competência e requisitos essenciais da formalização e exteriorização dos atos administrativos, de maneira que as autoridades fazendárias ajam e se submetam exclusivamente aos ditames da lei nas exigências que fizerem aos sujeitos passivos da obrigação tributária ao interpretarem e aplicarem as normas tributárias.

Destarte, resta pacífico que qualquer exigência de tributo, cumprimento de dever instrumental ou imposição de penalidade com base em instrumentos introdutórios secundários⁴⁷⁰ não pode obrigar o contribuinte ou

⁴⁶⁹ *Curso de direito tributário*, p. 158.

⁴⁷⁰ De acordo com Paulo de Barros Carvalho, “os instrumentos primários — a lei na acepção lata — e instrumentos secundários ou derivados — os atos de hierarquia inferior a lei, como os decretos regulamentadores, as instruções ministeriais, as portarias, circulares, ordens de serviço etc.” (*Curso de direito tributário*, p. 58.)

cidadão, sob pena de grave afronta à estrita legalidade exigida em matéria tributária.

Assim, a legalidade constitui-se em um óbice intransponível para a administração tributária a quem somente cabe agir dentro dos exatos limites que a lei autoriza.

Quando o legislador constitucional, em atendimento a outros interesses públicos, quis possibilitar exceções ou ressalvas à legalidade o previu expressamente, como na hipótese que permite que alguns impostos federais possam ser alterados, na forma do § 1º do art. 153, da Constituição Federal⁴⁷¹, por mero ato do Poder Executivo, assim como, na redução e no restabelecimento da alíquota da contribuição de intervenção no domínio econômico, consoante redação do § 4º do art. 177, do Texto Constitucional⁴⁷², acrescentada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

De outra banda, não se pode fazer tábula rasa à destinação legal do produto arrecadado, como requisito colocado pela norma constitucional a ser observado quando da produção normativa tributária, no que se refere à instituição de tributos como os empréstimos compulsórios e as contribuições, devendo ainda, a lei instituidora destas, possibilitar a identificação dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, além de referir os motivos ensejadores da criação e a finalidade da respectiva contribuição.

⁴⁷¹ O § 1º do art. 153, da Constituição Federal, diz: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

⁴⁷² O § 4º do art. 177, da Constituição Federal, diz:

“§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I — a alíquota da contribuição poderá ser:

[...]

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;”

4.2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

Outro princípio que informa e condiciona todo o sistema constitucional tributário brasileiro é o da igualdade ou isonomia, expresso no título dos direitos e garantias fundamentais no próprio *caput* do artigo 5º, afirma que “Todos são iguais perante a lei”, repetindo, como forma de enaltecer a importância do princípio, no inciso I do mesmo artigo 5º, que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações”, e enfatizando, no tocante à matéria tributária, no artigo 150, II, da Constituição Federal, a expressa vedação das pessoas políticas de “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Entretanto, a igualdade a ser considerada não é absoluta, e sim relativa, como entendida por Aristóteles e tão bem exposta na clássica lição de Rui Barbosa,

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeirar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real⁴⁷³.

⁴⁷³ *Oração aos moços*, p. 39.

Outro aspecto importante relacionado com o princípio da isonomia é que ele é precipuamente dirigido ao legislador que, ao desempenhar sua função, deve implementá-lo na própria lei e não deixá-lo ser subvertido pela interpretação daqueles que propugnam a igualdade apenas perante a lei.

Neste sentido, merece transcrição o asserto de Francisco Campos:

Assim, não poderá subsistir qualquer dúvida quanto ao destinatário da cláusula constitucional da igualdade perante a lei. O seu destinatário é, precisamente, o legislador e, em consequência, a legislação; por mais discricionários que possam ser os critérios da política legislativa, encontra no princípio da igualdade a primeira e mais fundamental de suas limitações⁴⁷⁴.

José Afonso da Silva, adverte que,

No Direito estrangeiro, faz-se distinção entre o princípio da igualdade *perante* a lei e o da igualdade *na* lei. Aquele corresponde à obrigação de aplicar as normas jurídicas gerais aos casos concretos, na conformidade com o que elas estabelecem, mesmo se delas resultar uma discriminação, o que caracteriza a isonomia puramente formal, enquanto a igualdade *na* lei exige que, nas normas jurídicas, não haja distinções que não sejam autorizadas pela própria constituição. Enfim, segundo essa doutrina, a igualdade *perante* a lei seria uma exigência feita a todos aqueles que aplicam as normas jurídicas gerais aos casos concretos, ao passo que a igualdade *na* lei seria uma exigência dirigida tanto àqueles que criam as normas jurídicas gerais como àqueles que as aplicam aos casos concretos.

⁴⁷⁴ *Direito constitucional*, p. 30.

Entre nós, essa distinção é desnecessária, porque a doutrina como a jurisprudência já firmaram, há muito, a orientação de que a igualdade perante a lei tem o sentido que, no exterior, se dá à expressão *igualdade na lei*, ou seja: *o princípio tem como destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei*⁴⁷⁵.

Dino Jarach, após identificar desenvolvimento científico entre a elaboração jurídica e a econômica, reconhece que também houve evolução jurídica da doutrina e da jurisprudência culminando, constitucionalmente, “con la identificación del principio de igualdad con el principio de la capacidad contributiva, concebida ésta como la valoración política de una realidad económica y acompañada por la orientación progresiva dela tributación”⁴⁷⁶.

Para Alberto Xavier,

o cerne de justiça em matéria de tributos está, pois, em afirmar que a lei fiscal deve tratar os cidadãos de modo *igual* e que a igualdade, necessariamente relativa, tem como padrão ou como critério a capacidade econômica — aspecto positivo — com exclusão de todo e qualquer outro critério baseado em sexo, na raça, ou até na nacionalidade que, em face do ideal de justiça acolhido, não são tidos como relevantes mas *arbitrários* — e este é o aspecto negativo⁴⁷⁷.

Embora o conceito de igualdade, como bem alerta Paulo de Barros Carvalho⁴⁷⁸, seja de difícil determinação dado o fato dos valores não

⁴⁷⁵ *Curso de direito constitucional positivo*, p. 215. (grifo do autor).

⁴⁷⁶ *Finanzas publicas y derecho tributario*, p. 301.

⁴⁷⁷ *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, p. 10. (grifo do autor).

⁴⁷⁸ *Curso de direito tributário*, p. 151.

poderem ser objetivados, esteve sempre ligado à justiça, como se denota da lição de José Souto Maior Borges:

E a virtude, na relação tributária, identifica-se com a igualdade de tratamento, o justo equilíbrio, a ponderação equilibrada das relações isonômicas entre fisco e contribuinte no plano normativo. A justiça fiscal não deve temer o passo atrás, em direção à aurora romana da meditação sobre o direito: *suum cuique tribuere*; justiça fiscal é também ela a arte de dar a cada um (p. ex., fisco/contribuinte) o que é seu. O estatuto tributário é não só do contribuinte. É do fisco e contribuinte numa relação isônoma. Ao fisco o que é do fisco, mas só o que é dele. Ao contribuinte somente o que lhe pertence⁴⁷⁹.

Portanto, por estar a igualdade intimamente ligada à justiça e supondo comparação, surgiram as teorias subjetiva e objetiva, procurando justificar o princípio da igualdade no tocante aos tributos. Para aquela, os encargos tributários devem ser distribuídos na proporção dos benefícios daqueles que os desfrutam da atividade governamental, conduzindo assim à tributação proporcional, repartindo por igual, entre os contribuintes, os custos do Estado gastos em favor dos indivíduos. Esta encontra seu fundamento na capacidade contributiva, onde os encargos tributários hão de ser distribuídos na medida da capacidade econômica dos contribuintes, havendo que dar maior contribuição ao Estado aqueles que mais têm, independentemente de haverem se beneficiado de qualquer atividade proporcionada pelo mesmo.

Ambas as correntes são criticadas, redundando a primeira, para José Afonso da Silva, “numa injustiça, porque, numa sociedade dividida

⁴⁷⁹ Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo, in *Revista de Direito Tributário*, n. 63, p. 208-209.

em classes, não é certo que todos se beneficiem igualmente das atividades governamentais”,⁴⁸⁰ e quanto à segunda assinala que, “A dificuldade está na determinação correta da *capacidade tributária individual*”⁴⁸¹.

Embora citado autor anteveja que ambas as teorias possam gerar resultados contrários ao princípio da justiça, parecendo um paradoxo, conclui que o constituinte ao estabelecer o art. 5º, II e o art. 145, § 1º, permitiu que ambos se conjugassem “na tentativa de concretizar a justiça tributária. A graduação, segundo a capacidade econômica e personalização do imposto, permite agrupar os contribuintes em classes, possibilitando tratamento tributário diversificado por classes sociais, e, dentro de cada uma, que constituem situações equivalentes, atua o princípio da igualdade”⁴⁸².

Assim o legislador constituinte buscou corrigir as desigualdades existentes na sociedade utilizando a tributação como instrumento para alcançar não só a justiça fiscal, mas também a social, além de viabilizar a arrecadação de valores para suprir as necessidades do Estado.

Impende observar ainda que a lei tributária pode tratar diferentemente as classes de contribuintes, atendendo a peculiaridades por elas apresentadas, havendo que se atentar para a advertência de Celso Antonio Bandeira de Mello

que as discriminações são recebidas como *compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correlação lógica* entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela

⁴⁸⁰ Curso de direito constitucional positivo, p. 221.

⁴⁸¹ Curso de direito constitucional positivo, p. 221. (grifo do autor).

⁴⁸² Curso de direito constitucional positivo, p. 222.

*conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição*⁴⁸³.

Assim, a correlação lógica entre o *discrímen* e o tratamento diferenciado é o ponto central quando do exame da constitucionalidade da regra jurídica no atinente à observância do preceito isonômico.

É importante considerar, ainda, que segundo Américo Lourenço Masset Lacombe, o conceito de igualdade como divulgado por Rui Barbosa, “[...] sofre, aqui, uma limitação. As profissões ou funções, posto que possam ser, no mundo fático desiguais, terão um tratamento tributário igual. Isto significa que a desigualação não pode decorrer da profissão ou função mas apenas da *capacidade contributiva*”⁴⁸⁴.

Por fim, há que se considerar que, subtraída a magnitude que envolve o princípio da igualdade, outros princípios restariam tolhidos, pois a legalidade, por si só, estaria atendida mesmo que a lei autorizasse exigir um mesmo tributo em proporções diversas para contribuintes colocados em iguais situações.

⁴⁸³ *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, p. 17. (grifo do autor).

⁴⁸⁴ *Princípios constitucionais tributários*, p. 26. (grifo do autor).

4.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA

Toda lei e não somente a tributária localiza-se no tempo e no espaço e, constando em toda e qualquer norma jurídica a previsão de um fato futuro, o normal é sua incidência a partir de sua vigência, no futuro.

Neste sentido, o ensinamento de Pontes de Miranda:

o efeito retroativo, que invade o passado usurpa o domínio da lei que já incidiu, é um efeito de hoje riscando, cancelando o efeito pretérito: o hoje contra o ontem, o voltar no tempo, a reversão na dimensão irreversível. É preciso que algo que foi deixe de ser no próprio passado, portanto *ter sido*. O efeito hodierno, normal, é o hoje circunscrito ao hoje. A lei do presente é a que governa o nascer e o extinguir-se das relações jurídicas, nem se compreenderia que fosse a lei de hoje reger o nascimento e a extinção resultantes de fatos anteriores⁴⁸⁵.

O enunciado normativo do art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, contempla como direito fundamental, o princípio de que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, cuja diretriz, assim como a do princípio da legalidade (art. 5º, II) e do primado da igualdade (art. 5º, *caput* e I), seria o suficiente para irradiar por todo o universo do direito positivo, seu conteúdo axiológico, incluindo a seara das imposições tributárias. Dado o fato, porém, de não haver logrado êxito em obstar iniciativas de entidades tributantes que procuravam atingir fatos pretéritos, já consumados em consonância com plexos normativos que haviam orientado a direção dos

negócios dos contribuintes, o legislador constituinte consignou, expressamente, no art. 150, III, “a”, a vedação das pessoas políticas cobrarem tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”, endereçada especificamente para o território das pretensões tributárias⁴⁸⁶.

Traduz-se o princípio pela fixação de que as regras que estabeleçam direitos, especialmente toda a fenomenologia da incidência tributária, incluindo o critério quantitativo que compreende a base de cálculo e a alíquota, deverão estar em vigor antes da ocorrência dos fatos que elas visam regular.

Portanto, somente ensejarão o nascimento da relação jurídica tributária os fatos previamente selecionados e caracterizados pelo legislador como aptos para tanto. Assim como, caracterizará infração à legislação tributária, com a conseqüente imposição de penalidade, somente se antes da sua ocorrência já existir uma lei que traga expressa previsão nesse sentido, sob pena de subversão da segurança jurídica.

Sob este aspecto, para Paulo de Barros Carvalho, eventual afronta ao princípio da irretroatividade implica uma investida contra os súditos, atingindo a certeza do direito na qualidade de um sobreprincípio, fundamental, ao lado do postulado da irretroatividade, para assegurar o clima de segurança das relações jurídicas⁴⁸⁷.

Para Roque Antonio Carrazza, a segurança jurídica, erigida como um dos pilares do nosso Direito, reclama a irretroatividade das leis

⁴⁸⁵ *Comentários à Constituição de 1946*, p. 122. (grifo do autor).

⁴⁸⁶ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*, p. 161-162.

⁴⁸⁷ *Curso de direito tributário*, p. 149 e 152.

tributárias como necessário para assegurar às pessoas a intangibilidade dos atos e fatos lícitos praticados sob a égide de determinada lei⁴⁸⁸.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado salienta que, não é dado ao legislador fixar o início da vigência da lei em data anterior à de sua publicação, sob pena de, violando o princípio da irretroatividade destruir o primado da segurança jurídica⁴⁸⁹.

Partindo da brilhante lição de Paulo de Barros Carvalho de que “o direito se realiza no contexto de um grandioso processo comunicacional”⁴⁹⁰ torna-se aviltante o descumprimento da necessidade de conhecimento das normas jurídicas a quem hão de ser aplicadas, havendo de ser o momento dessa ciência o exato instante em que a norma ingressa no ordenamento do direito positivo, não podendo pois, alcançar atos ou situações consumados, ou mesmo em curso, antes de sua entrada em vigor, atribuindo-lhes, para tanto, efeitos jurídicos diversos daqueles até então existentes.

Esta regra, em se tratando de lei que cria ou aumenta o tributo, ou altera quaisquer dos critérios da regra-matriz de incidência tributária é absoluta, não admitindo exceções, aceitando-se apenas aquelas que, de alguma forma, beneficiem o contribuinte. O Código Tributário Nacional disciplina, expressamente, os casos em que a lei poderá retroagir para alcançar fatos ocorridos antes da sua vigência, contemplando no artigo 106, a retroatividade benigna, quando a lei deixa de definir o fato como infração ou como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não se trate de ato fraudulento nem tenha resultado em falta de pagamento de tributo, nos mesmos

⁴⁸⁸ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 318.

⁴⁸⁹ *Curso de direito tributário*, p. 238.

⁴⁹⁰ *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 252.

moldes da retroatividade benigna da lei penal e, no artigo 144, a retroatividade das normas interpretativas ou normas que introduzam novos critérios de fiscalização.

Entretanto, merece análise mais acurada a existência de leis meramente interpretativas e, portanto, passíveis de retroação em face do art. 106, I, do Código Tributário Nacional, de vez que, a Lei Complementar nº 118, em seu artigo 3º, pretendeu dar nova interpretação a uma já consagrada construção doutrinária e jurisprudencial, como indisfarçável forma de restringir, tolher, os direitos dos cidadãos-contribuintes que precisam buscar seu direito de repetição de indébito tributário junto ao Poder Judiciário.

Partindo da argumentação de Roque Antonio Carrazza, de que, “A uma lei não é dado interpretar outra lei. A lei é o direito objetivo e inova inauguralmente a ordem jurídica. A função de interpretar leis é cometida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica as leis aos casos concretos submetidos à sua apreciação, definitivamente e com força institucional”⁴⁹¹, comungamos o entendimento de que não há leis interpretativas, pois estas também carecem de interpretação e assim sucessivamente até o infinito.

Também para Eros Roberto Grau

A interpretação do direito é atividade voltada ao discernimento de enunciados veiculados por preceitos (disposições, textos) — o intérprete desvencilha a norma do seu invólucro (o texto); neste sentido, o intérprete *produz a norma*. Atividade que se presta a transformar disposições (textos, enunciados) em normas, a

⁴⁹¹ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 320.

interpretação é meio de expressão dos conteúdos normativos das disposições, meio através do qual o juiz desvenda as normas contidas nas disposições. Por isso, as normas resultam da interpretação, e podemos dizer que elas, enquanto disposições, não dizem nada — elas dizem o que os intérpretes dizem que elas dizem. A interpretação é um processo intelectual através do qual, partindo-se de fórmulas lingüísticas contidas nos atos normativos (os textos, enunciados, preceitos, disposições), alcançamos a determinação do seu conteúdo normativo⁴⁹².

Portanto, a tributação deve ter por fundamento a previsibilidade da atuação estatal, o prévio conhecimento por parte do contribuinte, da lei a qual ele deverá ser submetido, devendo o princípio da irretroatividade alcançar também as modificações na forma de se apurar a base de cálculo do tributo, a alteração de interpretação ou orientações normativas, novéis técnicas procedimentais para verificação da ocorrência da hipótese tributária da regra-matriz de incidência ou qualquer outro procedimento ou previsão legal ou ainda ato normativo da Administração Fazendária que implique majoração do tributo se comparado com o montante apurado segundo a normatização anterior, somente poderão ser aplicáveis a situações que ocorrerem após o advento do novo comando legal.

Neste sentido, Misabel de Abreu Machado Derzi alerta que os atos do Executivo e mesmo as decisões judiciais, em matéria tributária, devem igual observância ao princípio da irretroatividade, asseverando que: “a Administração e o Poder Judiciário não podem tratar os casos que estão no

⁴⁹² *Licitação e contrato administrativo*, p. 5-6.

passado de modo que se desviem da prática até então utilizada, na qual o contribuinte tenha confiado”⁴⁹³.

4.4 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA

Ao lado do princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I, CF), da isonomia entre os contribuintes (art. 150, II, CF) e da irretroatividade das leis tributárias (art. 150, III, *a*, CF), o princípio da anterioridade em matéria tributária objetiva a segurança jurídica do contribuinte, de maneira que este não seja inesperadamente surpreendido com novéis exigências tributárias.

Este princípio, de maneira diversa aos anteriormente estudados, se projeta especificamente na seara tributária, alcançando também todas as esferas de governo, quer federal, estadual/distrital ou municipal.

Até a outorga da *Constituição do Brasil*, em 1967, existia no direito positivo brasileiro, a exigência de que qualquer tributo somente podia ser cobrado em cada exercício, mediante prévia autorização orçamentária anual.

Embora permaneça em nosso ordenamento jurídico o princípio orçamentário da universalidade que, consoante dispõe o § 5º do artigo 165, da Constituição Federal, significa que todas as receitas e todas as despesas devam estar previstas na lei orçamentária, este não inibe mais a possibilidade de instituição ou majoração de tributos.

⁴⁹³ *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, [Misabel Abreu Machado Derzi], p. 193.

Já o ultrapassado princípio da anualidade, onde a lei orçamentária, renovada anualmente pela respectiva pessoa política, devia previamente autorizar a instituição e a majoração de um tributo cedeu lugar ao princípio da anterioridade, ora sob análise.

Visa o princípio sob comento, evitar surpresas para o contribuinte e, na dicção de Roque Antonio Carrazza, “veicula a idéia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele não permite que, da noite para o dia, alguém seja colhido por uma nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras”⁴⁹⁴.

Embora o princípio da anterioridade buscasse a garantia da não-surpresa do contribuinte em respeito ao seu direito de conhecer prévia e antecipadamente as regras tributárias às quais devesse submeter-se, o fato da Constituição Federal vedar no artigo 150, III, *b*, as pessoas políticas de apenas cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”, fez com que surgisse a prática nefasta das providências fiscais serem tomadas ao final do exercício, com que restava atendido o princípio da anterioridade, porém não evitava surpreender o contribuinte na chegada do novo exercício financeiro que, no direito brasileiro coincide com o ano civil⁴⁹⁵, com exigências tributárias inesperadas.

Neste sentindo, pugnou Mary Elbe Queiroz,

⁴⁹⁴ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 174.

⁴⁹⁵ Países há como os Estados Unidos da América, onde o ano fiscal inicia em 01 de julho e finda em 30 de junho do ano subsequente. Para a Ciência das Finanças é uma prática louvável, porque permite que o governante ainda no primeiro ano do seu mandato possa aplicar a lei orçamentária por ele projetada.

Ressalte-se que diante do quadro atual em que as leis que alteram os tributos geralmente são editadas na última hora do último dia do ano, é de se questionar se a anterioridade como pretendida pelo legislador constitucional, como proteção da não-surpresa, está sendo efetivamente atendida. Na prática, somente com relação às Contribuições Sociais é que pode dizer que está sendo respeitada a anterioridade nonagesimal exigida para que as leis que instituam ou majorem tributos entrem em vigor⁴⁹⁶.

Esta situação mereceu especial atenção do constituinte derivado que, ao editar a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, acrescentou, pela alínea c, ao inciso III do artigo 150 da Constituição Federal, um novel requisito que se cumula ao aludido princípio, prescrevendo ser vedado às diversas pessoas políticas cobrar tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”.

Com a alteração introduzida pela referida Emenda Constitucional não basta mais, para atender ao princípio da anterioridade, que a lei tenha sido publicada antes do início do ano em que irão ocorrer os respectivos eventos que se transmudarão em fatos que ensejarão o nascimento de tributos, para que a lei possa então produzir efeito já no primeiro dia do ano subsequente. Necessário que se observe o interregno de noventa dias da instituição ou majoração do tributo, excetuados apenas, o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre a renda, o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, os impostos extraordinários, os empréstimos compulsórios criados nas hipóteses de calamidade pública ou guerra externa e a fixação da base de

⁴⁹⁶ A regra-matriz de incidência do imposto de renda: Princípios. Conceitos. Renda transnacional. Lançamento.

cálculo dos impostos sobre as propriedades de veículos automotores e predial e territorial urbana, *ex vi* do § 1º, segunda parte, do artigo 150, da Constituição Federal.

Para a vigência das leis que instituem ou aumentam tributos, Paulo de Barros Carvalho identifica, pela conjugação dos princípios e exceções estatuídos nas alíneas *b* e *c* do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, quatro diferentes regimes, a saber:

(i) a regra geral é a aplicação cumulada desses dois princípios; (ii) em se tratando de empréstimos compulsórios motivados por calamidade pública ou guerra externa, imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, e impostos extraordinários, não se aplica a anterioridade nem o prazo nonagesimal; (iii) o imposto sobre a renda e a fixação da base de cálculo dos impostos sobre a propriedade de veículos automotores e sobre a propriedade predial e territorial urbana sujeitam-se à anterioridade, mas estão excluídos da exigência da vacância legislativa por noventa dias; e (iv) ao imposto sobre produtos industrializados e às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, conquanto excepcionados da anterioridade, aplica-se a noventena⁴⁹⁷.

O princípio da anterioridade tem por destinatário a autoridade fazendária que ao aplicar a lei, somente poderá exigir o tributo —tratando-se daqueles lançados por período certo de tempo⁴⁹⁸ — se a mesma esteve em vigor no primeiro dia do exercício financeiro em que tenha se verificado a ocorrência

Apreciações críticas, tese inédita de doutorado, PUC/SP, 2001, p. 46.

⁴⁹⁷ *Curso de direito tributário*, p. 161.

⁴⁹⁸ De acordo com Zuadi Sakakihara “São esses impostos aqueles que, tendo por fato gerador uma situação permanente são cobrados periodicamente. [...] Na prática atual, os únicos impostos lançados por períodos certos de tempo são os que têm por fato gerador a propriedade. Tais são o IPTU, o ITR e o IPVA.” In: FREITAS,

da materialidade da regra-matriz de incidência tributária e, regra geral, tenha transcorrido o lapso temporal de noventa dias da data de sua publicação.

Na hipótese de não ter completado a noventena, a aplicação da aludida legislação aos tributos não lançados por período certo de tempo, na dicção do § 2º do artigo 144 e do § 1º do artigo 179, do Código Tributário Nacional, e aos não excetuados pelo § 1º do artigo 150 da Constituição Federal, ficará postergada no novo exercício financeiro até perfazer os noventa dias.

Este princípio ainda há de ser conjugado com o da irretroatividade das leis tanto gerais quanto tributárias.

O princípio objetiva também, dentro da previsibilidade da atuação estatal, permitir que os contribuintes se organizem fazendo os necessários planejamentos, com a finalidade de se ajustarem às novas regras tributárias.

Embora o legislador constituinte tenha empregado a expressão “cobrar tributos” esta deve ser entendida como a possibilidade de instituir, de criar, de exigir, e toda a atividade administrativa plenamente vinculada de cobrar o tributo como consagrado pela doutrina dominante⁴⁹⁹.

Entre as exceções constitucionalmente delineadas, encontramos ainda a introduzida pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, que, acrescentando o § 4º ao artigo 177 da Constituição Federal, excetuou a redução e o restabelecimento da alíquota da contribuição de intervenção no domínio econômico do princípio da anterioridade embora,

Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência*, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003), p. 624 e 625.

segundo o legislador constituinte originário, a ela se devesse aplicar, na conjugação dos princípios formulada por Paulo de Barros Carvalho, a regra geral que é a aplicação cumulada dos princípios estatuídos nas alíneas *b* e *c* do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, cujo comando, a rigor, não poderia ter sido excepcionado por emenda constitucional, como bem explicitou o Min. Celso de Mello em seu voto na ADIn 939, acolhido pela maioria:

O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes. Não desconheço que se cuida, como qualquer outro direito, de prerrogativa de caráter meramente relativo, posto que as normas constitucionais **originárias** já contemplam hipóteses que lhe excepcionam a atuação.

Note-se, porém, que as derrogações a esse postulado emanaram de preceitos editados por órgão exercente de funções constituintes primárias: a Assembléia Nacional Constituinte. As exceções a esse princípio foram estabelecidas, portanto, pelo próprio poder constituinte **originário**, que não sofre, em função da própria natureza dessa magna prerrogativa estatal, as limitações materiais e tampouco as restrições jurídicas impostas ao poder reformador.

Não posso ignorar, de qualquer modo, que o princípio da anterioridade das leis tributárias reflete, **em seus aspectos essenciais**, uma das expressões fundamentais em que se apóiam os direitos básicos proclamados em favor dos contribuintes.

O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como **dever inderrogável** do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos introduz um perigoso fator de desequilíbrio

⁴⁹⁹ Nesse sentido são as lições de CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 174 e ATALIBA, Geraldo. Mesa de debates: Periodicidade do imposto de renda II, in *Revista de Direito Tributário*,

sistêmico e rompe, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sempre tão estruturalmente desiguais entre as pessoas e o Poder.

Não posso desconhecer – especialmente neste momento em que se amplia o espaço do dissenso e se intensificam, **em função de uma norma tão claramente hostil a valores constitucionais básicos**, as relações de antagonismo entre o Fisco e os indivíduos – que os princípios constitucionais tributários, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos outorgados, pelo ordenamento positivo, aos sujeitos passivos das obrigações fiscais. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete, **quaisquer que sejam os contribuintes**, à imperatividade de suas restrições.

A reconhecer-se como legítimo o procedimento da União Federal de ampliar cada vez, pelo exercício concreto do poder de reforma da Carta Política, as hipóteses derogatórias dessa fundamental garantia tributária, chegar-se-á, em algum momento, ao ponto de nulificá-la inteiramente, suprimindo, por completo, essa importante conquista jurídica que integra, como um dos seus elementos mais relevantes, o próprio estatuto constitucional dos contribuintes⁵⁰⁰.

Em sentido contrário, entendendo que o princípio da anterioridade não se constitui numa garantia individual, o voto vencido do Ministro Francisco Rezek:

[...] a regra soaria como um princípio que nos previne contra a surpresa ocasionada pelo Estado enquanto entidade tributante. Mas não, a regra não diz nada disso. Ela diz que não se cobra, em certo

n. 63, p. 57.

⁵⁰⁰ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, julgada em 15.12.1993, publicada no DJ em 18.03.1994. (grifo no original).

exercício, aquilo que não tenha sido concebido legislativamente no exercício anterior. Assim, nenhum de nós está livre de ser legitimamente cobrado, na primeira semana do mês de janeiro, de um tributo que se tenha inventado na última semana de dezembro. Santo Deus!, isso não é garantia para ninguém. O que há aí é mera regra de comodidade orçamentária, para que as empresas se organizem, para que o erário se organize em função do ano civil. Não vejo aí uma regra que realmente vise a estabelecer intervalo cronológico, justo e razoável, entre o momento em que se institui o tributo e o momento em que se cobra o tributo. Não vejo, por isso, como dizer que a emenda constitucional ora em exame viola um princípio concebido para dar segurança aos cidadãos⁵⁰¹.

Dado a excepcionalidade, em relação à anterioridade aplicada às contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, que, de acordo com o 6º do artigo 195, da Constituição Federal, devem observância apenas ao decurso dos noventa dias da data da publicação que as houver instituído ou aumentado, independentemente de tratar-se de novo exercício financeiro, era entendido, até o advento da Emenda Constitucional nº 42 que, na prática, somente esta modalidade conferia segurança ao contribuinte⁵⁰².

Com a edição da referida Emenda Constitucional também restou superada a polêmica atinente à publicação da lei — fase integrante do processo de sua criação que “visa a dar conhecimento a todos de que a ordem jurídica recebeu norma nova”⁵⁰³ — onde embora a lei tivesse sido publicada no dia 31 de dezembro, o jornal, fatidicamente, circulava apenas no dia 02 de

⁵⁰¹ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF, Tribunal Pleno, Medida Cautelar, Rel. Min. Sydney Sanches, julgada em 15.09.1993, publicada no DJ em 17.12.1993.

⁵⁰² Neste sentido, consulte-se Fabiana Del Padre Tomé, *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*, p. 134. e Mary Elbe Queiroz, *A regra-matriz de incidência do imposto de renda: Princípios. Conceitos. Renda transnacional. Lançamento. Apreciações críticas, tese inédita de doutorado*, PUC/SP, p. 46.

janeiro, logo, já no exercício financeiro subsequente não atingindo a necessária publicidade como forma de garantir a observância do princípio constitucional da anterioridade e assim prestigiar a certeza e segurança jurídica.

Muito já se discutiu sobre a interpretação e a aplicabilidade a serem dadas ao princípio da anterioridade, chegando o Supremo Tribunal Federal a aprovar a Súmula 584⁵⁰⁴ que, embora tida por superada pela doutrina⁵⁰⁵, continua sendo invocada como o fez a sua 1ª Turma para concluir que uma lei de dezembro de 1989, que majorara em 200% a alíquota do imposto de renda no lucro de exportação, poderia aplicar-se ao lucro gerado desde 01 de janeiro daquele mesmo ano⁵⁰⁶.

A propósito da interpretação, Mary Elbe Queiroz entende

[...] mais adequada e que se ajusta aos preceitos constitucionais, por conseguinte, é no sentido da precedência, primazia, anteposição, publicação da lei antes do início do ano-calendário em que ocorrerão os fatos geradores dos tributos. A lei que introduzir alterações, no tocante ao Imposto sobre a Renda, já deverá estar publicada e em vigor antes do dia primeiro do mês de janeiro do ano-calendário em que ocorrerão os respectivos fatos do mundo real que a ela deverão

⁵⁰³ *Elementos de Direito Constitucional*, p. 143.

⁵⁰⁴ Que diz: “Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”.

⁵⁰⁵ Dentre esses doutrinadores podemos citar Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 129-131; Alberto Xavier, Princípios da anterioridade e da irretroatividade, in *Revista de Direito Tributário*, n. 56, p. 114; Alberto Xavier, Impostos federais (IR-IPI-IOF), in *Revista de Direito Tributário*, n. 60, p. 199; Gilberto de Ulhoa Canto, Princípios da anterioridade e da irretroatividade, in *Revista de Direito Tributário*, n. 56, p. 103-104; Roque Antonio Carrazza, Impostos federais (IR-IPI-IOF), in *Revista de Direito Tributário*, n. 60, p. 198; Osires Azevedo Lopes Filho, Impostos federais (IR-IPI-IOF), in *Revista de Direito Tributário*, n. 60, p. 199; Geraldo Ataliba, Periodicidade do imposto de renda I, in *Revista de Direito Tributário*, n. 63, p. 24; Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 232-234.

⁵⁰⁶ Recurso Extraordinário nº 194.612-1/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Sydney Sanches, julgado em 24.03.1998, publicado no DJ de 08.05.1998.

subsumir-se, para que eles possam transmutar-se em fatos geradores de obrigação tributária⁵⁰⁷.

Ressalte-se que, mesmo com o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, o Imposto sobre a Renda, assim como a fixação da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana embora sujeitem-se à anterioridade, estão excluídos da exigência mínima de noventa dias, de maneira que basta que as respectivas leis sejam publicadas e estejam em vigor antes do início de determinado ano-calendário para que possam produzir efeito a partir do primeiro dia do ano-calendário subsequente.

Para Francisco Pinto Rabello Filho

[...] o sobreprincípio da segurança jurídica emerge como sendo certamente um esteio do Estado Democrático de Direito com uma básica formulação de exigência: previsibilidade da ação estatal. [...] o princípio da anterioridade da lei tributária é inequívoca forma de dar-se efetivação ao princípio da segurança jurídica, na medida em que faz com que o cidadão saiba, num dado exercício financeiro, que no exercício seguinte ele terá uma carga tributária (inteiramente) nova ou majorada. Com essa exigência, o cidadão fica sabendo, com antecedência, que no próximo exercício financeiro terá um incremento em seus encargos tributários. É, pois, previsibilidade objetiva, concedida ao contribuinte, no que diz respeito à tributação⁵⁰⁸.

Segundo Leandro Paulsen, a Constituição Federal consagrava, até o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro

⁵⁰⁷ *A regra-matriz de incidência do imposto de renda: Princípios. Conceitos. Renda transnacional. Lançamento. Apreciações críticas, tese inédita de doutorado, PUC/SP, 2001, p. 48.*

de 2003, a anterioridade de exercício, também denominada de geral ou comum, constante na alínea *b* do inciso III do artigo 150, aplicável à generalidade dos tributos e a anterioridade nonagesimal, também denominada de especial ou mitigada, prevista no § 6º do artigo 195, aplicando-se apenas às contribuições para o custeio da seguridade social, garantindo que as respectivas leis não incidirão senão noventa dias após sua publicação. Com o advento da referida Emenda Constitucional os tributos em geral ficaram sujeitos também à anterioridade mínima de noventa dias, estatuída na alínea *c* do inciso III do artigo 150, como um reforço à anterioridade de exercício e de aplicação cumulativa com a mesma⁵⁰⁹.

4.5 PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

A lei que estabelece as hipóteses de incidência tributária, observadas as regras-matrizes já colocadas pela Constituição, deve atentar sempre à idéia de relacionar-se com a riqueza dos particulares que, pela tributação, resta constrangida através do poder constitutivo do Estado.

Assim, para evitar que o legislador infraconstitucional atribua uma carga tributária excessiva aos contribuintes de molde que lhes retire um valor de maneira que resulte em extorsão de parte do seu patrimônio, ou mesmo que, ao cabo de algum tempo acabe por exaurir a fonte geradora dos

⁵⁰⁸ *O princípio da anterioridade da lei tributária*, p. 100-103.

⁵⁰⁹ *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, p. 229-230.

rendimentos, o legislador constituinte no artigo 150, IV, do Texto Constitucional vedou a utilização de tributo com efeito confiscatório, como forma de proteger a propriedade, o patrimônio, a ordem pública e o próprio Estado de Direito, além de confirmar a própria característica do tributo e, de consequência, da tributação, de que o fato que originar o nascimento da obrigação tributária há de ter feição lícita.

Embora o princípio ainda esteja a merecer construções doutrinárias e jurisprudenciais, Aliomar Baleeiro, objetivando delinear suas características, afirmou serem confiscatórios os tributos que “absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral”⁵¹⁰.

A especial dificuldade de definir o que seja confisco, o Ministro Sepúlveda Pertence denunciou ao declarar seu voto no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-1 do Rio de Janeiro:

[...] esse problema da vedação de tributos confiscatórios que a jurisprudência do Tribunal estende às multas gera, às vezes, uma certa dificuldade de identificação do ponto a partir de quando passa a ser confiscatório. [...] Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional⁵¹¹.

Alvaro Rodriguez Bereijo, do Tribunal Constitucional da Espanha, ao proferir Conferência nas IV Jornadas de Estudo organizadas pela

⁵¹⁰ *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, [Misabel Abreu Machado Derzi], p. 564.

⁵¹¹ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgada em 24.10.2002, publicada no DJ de 14.02.2003.

Direção Geral do Serviço Jurídico daquele Estado, tendo como tema o sistema econômico na Constituição espanhola, abordando o sistema tributário, especialmente os limites constitucionais do poder tributário na jurisprudência daquele tribunal constitucional, assinalando a falta de uma adequada interpretação do princípio do não confisco em matéria fiscal pela doutrina, demonstrou que o confisco não pressupõe a mera privação imperativa parcial de propriedades, direitos patrimoniais ou rendas sem qualquer compensação, por ser da essência do *ius imperium* do Estado em matéria tributária e a correlata obrigação dos particulares contribuírem nos gastos públicos, aquele constranger o patrimônio destes através da tributação, reconhecendo a dificuldade de se precisar criteriosamente quando o justo se degenera em confiscatório⁵¹².

Neste sentido, Geraldo Ataliba, em aula magna proferida em junho de 1992, no Superior Tribunal de Justiça, denunciava similitude entre a Constituição brasileira e a espanhola, afirmando que para ambas, os critérios de confisco estavam a depender exclusivamente da construção jurisprudencial dos Tribunais constitucionais, de vez que, para a doutrina seria demasiado difícil fazê-lo⁵¹³.

Assim, acerca da característica confiscatória para fins tributários, tem decidido a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região:

A vedação do **confisco**, muito embora seja de difícil conceituação no direito pátrio, face à ausência de definição objetiva que possibilite aplicá-lo concretamente, deve ser estudado em consonância com o

⁵¹² “la interpretación que haya de dar-se al principio de no confiscación en material fiscal, cuestión que dista de hallarse doctrinalmente clarificada, [...] De hecho, en materia fiscal, la confiscación no supone la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación, ya que este tipo de privación o exacción es, en términos generales, de esencial al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.[...], y asumiendo la dificultad de situar con criterio técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio, [...]” Alvaro Rodríguez Bereijo, in *Revista de Direito Tributário*, n. 59, p. 36.

⁵¹³ ATALIBA, Geraldo. Aula Magna proferida no Superior Tribunal de Justiça, em junho de 1992, in *Revista de Direito Tributário*, n. 62, p. 122.

sistema socioeconômico vigente, observando-se a proteção da propriedade em sua função social.

As alíquotas de 35%, 25% e 20% incidentes sobre a transmissão de ouro, ou a transmissão de resgate de título representativo de ouro, a transmissão de ações de companhias abertas e sobre os saques de caderneta de poupança exacerbam a capacidade contributiva do sujeito passivo tributário, inviabilizando, inclusive, as operações realizadas pelos contribuintes⁵¹⁴.

Segundo Victor Uckmar, a Suprema Corte Argentina aplicou a proibição de confisco, declarando constitucionalmente ilegítimos os impostos que gravassem a renda imobiliária com uma alíquota superior a 33%, concluindo o autor que: “o imposto, subtraindo uma parte substancial da propriedade ou da renda do capital gravado *degenera en exación o confiscación*”. Entretanto, noticia também que a mesma Corte não entendera tratar-se de confisco a hipótese em que o limite fora superado, em matéria de sucessões, para atender obrigações tributárias plúrimas e nem no caso de aplicação de multa de mora por atraso no pagamento de imposto⁵¹⁵.

Assim, resta confirmada a lição de Paulo de Barros Carvalho no sentido de que “onde há princípios existem valores de magnitude para o sistema e tais valores vêm sempre acompanhados de elevado grau de indeterminação”, o que o autor exemplifica com o princípio sob comento, afirmando

a propósito deste assunto lidamos com índices que, além de tudo, eles mesmos — os índices —, não podem ser objetivamente aceitos. Por

⁵¹⁴ Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 49.273/PB, 2ª Turma, Des. Fed. José Delgado, julgada em 20.06.1995, publicada no DJ de 04.08.1995. (grifo no original).

certo que todos concordariam que uma alíquota de 25%, incidente sobre base de cálculo que tome o valor imóvel como referência, caracterizará hipótese de confisco. Todavia, se colhermos outro imposto, que não seja cobrado periodicamente sobre o mesmo bem, como o do exemplo, mas que incida sobre produtos de consumo, ninguém se surpreenderá com uma alíquota de 350% percutindo no valor da operação de venda⁵¹⁶.

A propósito, Misabel Abreu Machado Derzi também reconhecendo a dificuldade na explicitação do princípio quanto à fixação dos limites, entende-o configurado como toda imposição tributária que substancialmente reduza o patrimônio, absorvendo parte considerável da propriedade, aniquilando a empresa ou impedindo o exercício de atividade lícita ou moral⁵¹⁷.

Assim, para Roque Antonio Carrazza o princípio é derivado do princípio da capacidade contributiva, dado que a lei que instituir os tributos, como forma dos particulares contribuírem com os gastos públicos, o faça dentro da possibilidade dos contribuintes, considerando a capacidade econômica dos mesmos. Segundo o autor, referido princípio “exige do legislador, conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida, na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um Direito Tributário *justo*”⁵¹⁸.

Paulo de Barros Carvalho, igualmente reconhecendo que nem a doutrina nem a jurisprudência tracejaram as linhas demarcatórias do confisco,

⁵¹⁵ *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Em sentido idêntico, afirmando que a Corte Suprema Argentina tem aplicado o limite de 33% da renda ou, no caso de imposto sucessório 33% do valor dos bens Héctor B. Villegas, *Curso de direito tributário*, p. 93.

⁵¹⁶ Sobre os princípios constitucionais tributários, in *Revista de Direito Tributário*, n. 55, p. 153. Também O princípio da segurança jurídica em matéria tributária, in *Revista de Direito Tributário*, n. 61, p. 83.

⁵¹⁷ *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, [Misabel Abreu Machado Derzi], p. 570-582.

⁵¹⁸ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 89. (grifo do autor).

com a precisão cientificamente exigida, assevera que “haverá sempre uma zona nebulosa, dentro da qual as soluções resvalarão para o subjetivismo”, concluindo ainda, que referido dispositivo constitucional “acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária”⁵¹⁹.

Sacha Calmon Navarro Coêlho após observar que na conceituação clássica o confisco dá-se “com a apropriação da alheia propriedade sem contraprestação, pela expropriação indireta ou pela *tributação*”, entende que esta última é indireta, verificando-se “quando montante do tributo é tal que consome a *renda* ou a *propriedade*, os proprietários perdem ou tendem a desfazer-se de seus bens”, desde que no campo da fiscalidade, onde os tributos objetivam apenas carrear dinheiro aos cofres públicos, pois, no campo da extrafiscalidade, onde a legislação tributária é elaborada com a especial finalidade de interferir em determinadas situações, dispensando o legislador tratamento mais gravoso, pontifica o autor, que a adoção de uma progressividade exacerbada é utilizada precisamente para atingir seus fins⁵²⁰.

Ainda, conforme observa Sacha Calmon Navarro Coêlho, quanto ao confisco, há que ser destacados dois pontos essenciais, que o balizam:

(A) admite-se a tributação exacerbada, por *razões extrafiscais* e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade).

⁵¹⁹ *Curso de direito tributário*, p. 164-165.

⁵²⁰ *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 249. (grifo do autor). Entendendo, porém, que “não se aceitaria também tributo extrafiscal que, por sua exacerbação e independentemente de consideração à função social da propriedade, constitucionalmente assegurada, determinasse o despojamento do patrimônio, realizando por vias escusas confisco proibido”, concluindo que “a *destinação* extrafiscal do tributo não libera o legislador para, através dele, burlar a Constituição e o senso comum de justiça”. (José Marcos Domingues de Oliveira, *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*, p. 55).

(B) o direito de propriedade outrora intocável não o é mais. A Constituição o garante mas subordina a garantia ‘à função social da propriedade’ (ao direito de propriedade causador de disfunção social, retira-lhe a garantia).⁵²¹

Em sentido idêntico, já pugnara Aliomar Baleeiro:

O problema reside na fixação e limites, expedidos os quais, esses objetivos, prometidos pela Constituição, estariam irremediavelmente feridos. Tribunais estrangeiros já se inclinaram por critérios empíricos, como o de 33% da renda, adotado pela Corte Suprema da Argentina. Mas esse problema é fundamentalmente econômico. E, à luz da economia, fácil provar, até com a experiência, que, na tributação progressiva, se poderá atingir até quase 100% da renda — do que há fartos exemplos — sem destruir a propriedade, impedir o trabalho, desencorajar a iniciativa ou ultrapassar a capacidade econômica.

Mas não ofendem à Constituição impostos que, em função extrafiscal, são instituídos com propósito de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes. Nesse caso, o caráter destrutivo e agressivo é inerente a essa tributação admitida por tribunais americanos e argentinos e da qual há exemplos no Direito Fiscal brasileiro quando visa ao protecionismo à indústria, ao incentivo à natalidade, ao combate ao ausentismo, ao latifúndio etc.⁵²².

Na medida em que o legislador constituinte vedou apenas a utilização de tributo com efeito confiscatório e as multas constituem exatamente punição por atos ilícitos, a doutrina, com raras exceções⁵²³, tem aceito que às mesmas possa ser imputado o caráter confiscatório, admitindo, quando muito,

⁵²¹ *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 247. (grifo do autor).

⁵²² *Limitações constitucionais ao poder de tributar* [Misabel Abreu Machado Derzi], p. 566-567.

que se indague se a administração fazendária detém competência para aplicar penalidades exacerbadas⁵²⁴.

Releva observar que, corroborando o entendimento do saudoso Geraldo Ataliba de que depende dos nossos Tribunais a construção de critérios de confisco, estes o tem estendido às multas como se infere da ementa da decisão unânime do Plenário do Supremo Tribunal Federal em sessão realizada em 24.10.2002:

EMENTA: Ação Direta de Inconstitucionalidade §§ 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. Fixação de Valores Mínimos para Multas pelo Não-recolhimento e Sonegação de Tributos Estaduais. Violação ao Inciso IV do art. 150 da Carta da República.

A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.

Ação julgada procedente⁵²⁵.

Destarte, conclui-se pela aplicabilidade do princípio da não confiscatoriedade às multas fiscais, corroborando a lição de Américo Lourenço Masset Lacombe de “que o confisco em si mesmo será vedado, ainda que não seja consequência de tributo”⁵²⁶.

⁵²³ Sobre a extensão da vedação constitucional do confisco às multas ver: Vittorio Cassone, Confisco em matéria tributária, in *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 6, p. 153.

⁵²⁴ Mary Elbe Queiroz. *A regra-matriz de incidência do imposto de renda: Princípios. Conceitos. Renda transnacional. Lançamento. Apreciações críticas*, tese inédita de doutorado, PUC/SP, 2001, p. 79.

⁵²⁵ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 24.10.2002, publicado no DJ de 14.02.2003.

⁵²⁶ *Princípios constitucionais tributários*, p. 37.

Entretanto, com a falta de legislação específica que regule a matéria e diante das imposições de pesadas multas desrespeitando os princípios da razoabilidade nos percentuais aplicados e da proporcionalidade com os limites fixados ao poder de tributar, não resta outra senão a via judicial para que o contribuinte tenha a redução ou até a exclusão da multa fiscal aplicada em desacordo com os princípios mencionados.

Tudo isto, confirma a posição de Luciano Amaro de que o princípio da proibição de tributo confiscatório consiste num critério informador não somente da atividade do legislador, mas também é dirigido ao intérprete e ao julgador para, diante dos casos concretos, verificar se houve ou não invasão no território do confisco⁵²⁷.

A aplicação do princípio da não-confiscatoriedade às diversas espécies tributárias está contemplada na própria dicção do dispositivo constitucional que, expressamente, proíbe que tributos sejam utilizados com efeito de confisco, como bem observa Sacha Calmon Navarro Cêlho “É vedação genérica. Fala-se em tributo (gênero)”⁵²⁸, e nessa mesma linha, para José Eduardo Soares de Melo o confisco é “apurável nas mais variadas espécies contempladas na Constituição, [...]”⁵²⁹.

Roque Antonio Carrazza é de idêntico pensar ao versar sobre o princípio da não-confiscatoriedade que considera derivado do princípio da capacidade contributiva, ao afirmar que

efetivamente, os tributos (todos eles, mas maiormente os impostos) devem ser dosados com *razoabilidade*, de modo a valorizar a *livre iniciativa*, um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito, a teor dos arts. 1º, IV, e 170, *caput*, ambos da Constituição

⁵²⁷ *Direito tributário brasileiro*, p. 145.

⁵²⁸ *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 246.

Federal. É, em síntese, requisito de validade das normas jurídicas tributárias, a necessidade delas não atassalharem a liberdade de exercício das atividades produtivas lícitas⁵³⁰.

Nesse sentido, manifesta-se Fabiana Del Padre Tomé: “O princípio que veda o confisco no âmbito tributário encontra aplicação em todas as espécies tributárias, [...]”⁵³¹.

No sentido da realização do princípio, é inadmissível a imposição de insuportáveis ônus ao patrimônio dos cidadãos, mesmo que passível de tributação, independentemente da espécie tributária, por sujeitarem-se todas elas à vedação constitucional de utilização de tributos com efeitos confiscatórios.

O Pleno do Supremo Tribunal Federal, no controle abstrato de constitucionalidade, examinou a excessividade da tributação, traçando importantes diretrizes para a conceituação de tributo confiscatório e a sua aplicabilidade às contribuições, da seguinte forma:

A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, REL. MIN. CELSO DE MELLO (O Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto). — A proibição constitucional do confisco em matéria

⁵²⁹ *Curso de direito tributário*, p. 34.

⁵³⁰ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 90. (grifo do autor).

tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade⁵³².

Resta assim demonstrado que as contribuições se submetem ao aludido princípio, embora o art. 149 da Constituição Federal, não as remeta expressamente à observância do disposto no art. 150, IV, do Texto Constitucional.

⁵³¹ *Contribuições para a seguridade social*: à luz da Constituição Federal, p. 136.

⁵³² Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010, Tribunal Pleno, Medida Cautelar, Rel. Min. Celso de Mello, julgada em 30.09.1999, publicada no DJ de 12.04.2002.

4.6 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A capacidade contributiva cuja significação tem suscitado grande dificuldade, como bem sintetizou Luigi Einaudi: “Este par de palavras se me escapa entre os dedos, se esconde imperceptivelmente e volta a aparecer a cada momento, inesperado e persecutório [...], com esse par de palavras se explica tudo”⁵³³, encontra na doutrina os mais diversos entendimentos.

Para Aliomar Baleeiro “é o atributo que deve qualificar alguém aos olhos do legislador para sujeito passivo da relação tributária”, significando a “idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos”⁵³⁴.

Também Francesco Moschetti salienta, que no conceito de capacidade contributiva está implícito um elemento de juízo, uma avaliação, uma estimação sobre a idoneidade para concorrer à despesa pública⁵³⁵.

Defendendo sempre a juridicidade do princípio, Aliomar Baleeiro, em sua clássica obra de *Ciência das Finanças* já identificava: “na

⁵³³ Apud OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*, p. 5.

⁵³⁴ *Uma introdução à Ciência das Finanças*, p. 259. A expressão “serviços públicos” é empregada na conceituação da Ciência das Finanças, significando tudo que o Estado faça ou deva fazer, e não na significação específica do Direito que enseja apenas a cobrança de taxas.

consciência contemporânea de todos os povos civilizados, a justiça do imposto confunde-se com a adequação deste ao princípio da capacidade contributiva”⁵³⁶.

Destarte, observa Regina Helena Costa que o princípio da capacidade contributiva “responde aos reclamos da justiça tributária, voltada à minimização das disparidades sociais e econômicas”⁵³⁷.

Há que se destacar ainda, que o conceito pode ser compreendido em dois sentidos distintos. O primeiro, a “capacidade contributiva absoluta ou objetiva”, quando se está diante de evento, eleito pelo legislador, que demonstra possibilidade de concorrer para as despesas públicas, apontando para a existência de um sujeito passivo em potencial. E, o segundo, a “capacidade contributiva relativa ou subjetiva”, que demonstra que determinada pessoa possui a aptidão de contribuir na medida de suas possibilidades econômicas, tornando-se apto a absorver o impacto tributário⁵³⁸.

Assim como muitas Constituições⁵³⁹, também a brasileira, prevê a distribuição dos impostos em proporção às possibilidades econômicas, prescrevendo no artigo 145, § 1º, que

sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos

⁵³⁵ *Il principio della capacità contributiva*, p. 236.

⁵³⁶ *Uma introdução à Ciência das Finanças*, p. 268.

⁵³⁷ *Princípio da capacidade contributiva*, p. 25.

⁵³⁸ *Princípio da capacidade contributiva*, p. 26. Também Fabiana Del Padre Tomé, *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*, p. 138.

⁵³⁹ Victor Uckmar enumera diversas que têm tratado do assunto, quer direta quer indiretamente (*Princípios comuns de direito constitucional tributário*, p. 65-67).

termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte⁵⁴⁰.

Embora, num primeiro momento, a referência do Texto Constitucional a impostos e não ao gênero tributos pareça apequenar o princípio da capacidade contributiva, este se aplica a todas as espécies tributárias e não apenas àqueles, não desconsiderando, porém, a constatação de Paulo de Barros Carvalho que

por mais que a Ciência do Direito Tributário, principalmente a da Europa continental, tenha se esforçado para descrever o perfil desse primado, buscando limites e teorizando sobre possíveis demarcações práticas, nada de objetivo se realizou, permanecendo o quadro de incertezas que é, era e sempre foi. Sabe-se, quando muito, que o fato jurídico tributário há de ser presuntivo de riqueza econômica, mesmo porque os números da pretensão impositiva hão de sair de avaliação que ele próprio ofereça. Porém daí a pretender critérios intersubjetivamente válidos, constantes e satisfatórios, para dosar a carga tributária, vai uma distância realmente grande. Em parcelas homogêneas do universo de contribuintes ou de bens e situações que sejam tomadas como referência básica para a tributação, de fato o princípio se apresenta não só útil e imprescindível, como de fácil manipulação. Basta, contudo, o ingresso de outro valor significativo, implicado na situação, para que as opiniões se dividam⁵⁴¹,

concluindo que, “a concretude factual permite que surjam alternativas hermenêuticas, servindo ao jogo de interesses que penetra as interações sociais e

⁵⁴⁰ Há que se observar que, embora ausente da *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, de 19/09/1946, pela Emenda Constitucional nº 18, de 01/12/1965, e não reintroduzida na *Constituição do Brasil*, de 24/01/1967, nem na Emenda Constitucional nº 1, de 17/10/1969, que passou a nominá-la *Constituição da República Federativa do Brasil*, a doutrina praticamente não dissentiu quanto à prevalência do princípio à luz das demais garantias decorrentes do sistema constitucional tributário.

proporciona elementos para as digressões imprescindíveis ao convencimento a propósito da direção jurídica a ser tomada”⁵⁴².

Ademais, a locução “sempre que possível” tem suscitado as mais diversas ilações, sendo certo que a expressão é despicienda e inócua, de vez que o Direito atua tão-somente no campo da possibilidade (permitindo, proibindo ou obrigando)”⁵⁴³. Portanto, tal cláusula não pode conduzir à pretensão equivocada de facultar ao legislador infraconstitucional a aplicação ou não do aludido princípio.

Neste sentido, Aliomar Baleeiro, analisando o referido princípio sob a égide de Constituição Federal de 1946, já exortava que “o constituinte impôs a regra a todos os casos, exceto àqueles em que o legislador ordinário se depare com a impossibilidade prática de submeter determinado tributo à personalização e à graduação pela capacidade econômica”⁵⁴⁴.

Regina Helena Costa, em excelente monografia sobre o princípio da capacidade contributiva demonstra que a locução refere-se ao caráter pessoal dos impostos, significando que “sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência o comporte”⁵⁴⁵.

Para Luciano Amaro, a cláusula “sempre que possível” destina-se tanto à personalização, que se traduz na adequação do gravame fiscal

⁵⁴¹ Sobre os princípios constitucionais tributários, in *Revista de Direito Tributário*, n. 55, p. 153. Também O princípio da segurança jurídica em matéria tributária, in *Revista de Direito Tributário*, n. 61, p. 83.

⁵⁴² Sobre os princípios constitucionais tributários, in *Revista de Direito Tributário*, n. 55, p. 154. Também O princípio da segurança jurídica em matéria tributária, in *Revista de Direito Tributário*, n. 61, p. 84.

⁵⁴³ Segundo Paulo de Barros Carvalho, “nunca será demasiado insistir que tanto a ocorrência factual, como o comportamento regulado, têm de ser possíveis; para que a regra venha a ser aplicada, tornando-a individualmente eficaz”. Sobre os princípios constitucionais tributários, in *Revista de Direito Tributário*, n. 55, p. 147. Também O princípio da segurança jurídica em matéria tributária, in *Revista de Direito Tributário*, n. 61, p. 78. Em sentido idêntico, Impostos federais (IR – IPI – IOF), in *Revista de Direito Tributário*, n. 60, p. 201.

⁵⁴⁴ *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, [Misabel Abreu Machado Derzi], p. 281.

⁵⁴⁵ *Princípio da capacidade contributiva*, p. 88.

às condições pessoais de cada contribuinte como para a capacidade contributiva⁵⁴⁶.

Segundo Roque Antonio Carrazza, “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. [...] As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza”⁵⁴⁷.

O texto constitucional brasileiro, pela primeira vez, consigna especificamente os objetivos fundamentais do nosso Estado, dentre os quais, a construção de uma sociedade justa e solidária e a redução das desigualdades sociais, cujo propósito, assim como dos demais objetivos fundamentais é, no dizer de Luiz Alberto David Araújo e Vidal Serrano Nunes Júnior, “aparelhar ideologicamente o texto constitucional, revelando que todo o conjunto ornamental que irá se levantar nos dispositivos subsequentes se prende à realização de alguns objetivos básicos, que nada mais realizam do que a tradução da noção de justiça social”⁵⁴⁸.

É, porém, exigência contida no próprio princípio de Justiça, o tratamento desigual das situações de vida desiguais, na medida de sua desigualação, lembrando que assim, tratamentos diferenciados estão devidamente agasalhados pela Constituição, desde que, como lembra Celso Antonio Bandeira de Mello, “[...], *in concreto*, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função de interesses constitucionalmente protegidos,

⁵⁴⁶ *Direito tributário brasileiro*, p. 139. Idêntico entendimento foi esposado por Alcides Jorge Costa, Capacidade contributiva, in *Revista de Direito Tributário*, n. 55, p. 147.

⁵⁴⁷ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 77.

⁵⁴⁸ *Curso de direito constitucional*, p. 97-98.

isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa — ao lume do texto constitucional — para o bem público”⁵⁴⁹.

São encontrados, no seio da própria Constituição, aplicações do princípio da isonomia, como ocorre na seara tributária, onde o princípio é reiterado no inciso II do artigo 150, no inciso I do artigo 151 e no § 1º do artigo 145, onde a limitação fática da igualdade dos menos abastados pode ser amenizada na medida em que, as pessoas tanto físicas quanto jurídicas, devem contribuir para o erário público em razão de suas potencialidades econômicas e não dos benefícios que auferem do Estado.

Destarte, para compreender o que seja capacidade contributiva, Mary Elbe Queiroz distingue capacidade contributiva, capacidade econômica e capacidade financeira. A primeira, como derivação de uma relação jurídica tributária, onde o contribuinte está jurídica e legitimamente obrigado a cumprir determinada prestação exigível pelo Fisco; a segunda, como a aptidão que os indivíduos têm de obter riquezas além do necessário para atender suas necessidades básicas e de sua família; e, a terceira, como a disponibilidade de liquidez para cumprir com a exigência fiscal⁵⁵⁰.

Não raro, as pessoas demonstram capacidade contributiva e capacidade econômica sem, contudo, possuir a capacidade de suportar o ônus

⁵⁴⁹ *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, p. 41. (grifo do autor).

⁵⁵⁰ *A regra-matriz de incidência do imposto de renda: Princípios. Conceitos. Renda transnacional. Lançamento. Apreciações críticas*, tese inédita de doutorado, PUC/SP, 2001, p. 79.

tributário, o que é irrelevante, de vez que, manifestada a capacidade econômica e considerada esta para a incidência tributária — capacidade contributiva — restam atendidas as exigências para a imposição tributária.

A propósito, Alfredo Augusto Becker, de forma extremamente apropriada denominou “fatos-signos presuntivos de riqueza” os fatos que, contemplados na hipótese de incidência tributária fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pela tributação, independentemente de possuir condições financeiras para suportar a carga tributária, como no caso do cidadão que, desempregado, obtém cotização de um sem número de familiares, até da sogra, para adquirir um veículo e assim passar a exercer a atividade de representante comercial, como meio de obter a subsistência própria e da sua família. Com a aquisição do veículo, embora com numerário emprestado, restou demonstrado tanto a capacidade econômica como a contributiva que, via de regra, nos impostos sobre a propriedade revela-se com o próprio bem, considerando sempre o patrimônio.

É por esta razão que Roque Antonio Carrazza entende que o texto constitucional alude à capacidade contributiva objetiva como de necessária observância pela pessoa política quando do exercício de sua competência tributária para instituir impostos⁵⁵¹.

Estamos, porém, com Fabiana Del Padre Tomé que, após demonstrar que o princípio da capacidade contributiva apresenta três significados: “a) restrição da tributação a fatos que ostentem sinais de riqueza; b) concretização do princípio da igualdade tributária; e c) determinação de que o contribuinte não seja tributado além de sua capacidade econômica”, conclui

⁵⁵¹ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 80.

que ambos os sentidos hão de ser considerados na observância ao princípio. O da “capacidade contributiva absoluta ou objetiva” quando da descrição da hipótese de incidência tributária, pelo legislador, que deve escolher critérios identificadores de fatos com conteúdo econômico e a “capacidade contributiva relativa ou subjetiva” quando a distribuição da carga tributária deve dar-se de maneira eqüitativa, para que a contribuição dos participantes do fato jurídico tributário se dê em conformidade com as dimensões deste⁵⁵².

Impende observar que, como os fatos que ostentam sinais de riqueza são de significativa diversidade, resta afastada a idéia tão propalada de imposto único que, embora facilmente encontre adeptos sob a argumentação de que simplificaria e facilitaria a arrecadação e fiscalização tributária, combatendo ainda a sonegação fiscal, acabaria por ferir o princípio da capacidade contributiva e, de conseqüência, o próprio princípio da igualdade que irradia seus efeitos em todos os setores do Direito, desdobrando-se, segundo José Marcos Domingues de Oliveira, no direito tributário em várias facetas:

- a) Se todos são iguais perante a lei, *todos* devem ser por ela tributados (princípio da generalidade);
- b) O critério de igualação ou desigualação há de ser a *riqueza* de cada uma, pois o tributo visa a *retirar recursos* do contribuinte para manter as finanças públicas; assim, pagarão *todos* os que *tenham* riqueza (logo, contribuintes) devem *todos* estes ser tratados igualmente — ou seja — tributados identicamente na medida em que possuírem igual riqueza (princípio da igualdade tributária);
- c) Essa ‘riqueza’ só poderá referir-se ao que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, pois até este nível o contribuinte age ou atua para manter a si e aos seus dependentes, ou à unidade produtora daquela riqueza (primeira acepção do princípio da

⁵⁵² Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal, p. 138.

capacidade contributiva, enquanto pressuposto ou fundamento do tributo);

d) Essa tributação, ademais, não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, a tributação, em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou até mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita nem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade (segunda acepção do princípio da capacidade contributiva, enquanto critério de graduação e limite da tributação)⁵⁵³.

Assim, consoante a lição de Alfredo Augusto Becker, nos sistemas jurídicos que contém regras que conferem juridicidade ao princípio da capacidade contributiva, “o legislador ordinário tem o dever *jurídico* de dosar a proporção e progressividade do tributo de modo a não haver violação daquela regra jurídica constitucional”⁵⁵⁴.

Neste sentido, Estevão Horvath assevera “[...] todos os impostos podem e devem ser progressivos, cada um à sua maneira. Isso simplesmente para cumprir o postulado, a meu ver irrefutável, da capacidade contributiva”⁵⁵⁵. Sintetizando, o mesmo autor afirma:

extraio o princípio da capacidade contributiva do princípio maior da igualdade. Por sua vez, uma das formas de atuação desse princípio da capacidade contributiva seria a aplicação da progressividade nos

⁵⁵³ *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*, p. 13. (grifo do autor). Em idêntico sentido, Héctor B. Villegas, *Curso de direito tributário*, p. 89.

⁵⁵⁴ *Teoria geral do direito tributário*, p. 262 (grifo do autor).

⁵⁵⁵ Impostos federais (IR – IPI – IOF), in *Revista de Direito Tributário*, n. 60. p. 191-192.

tributos, para que eles possam atingir justamente a capacidade de contribuir⁵⁵⁶.

Para o mesmo autor, é a progressividade que melhor corresponde ao objetivo de justiça fiscal insito no artigo 3º da Constituição da República Federativa do Brasil.

Historicamente, a progressividade foi seriamente questionada quanto a sua legitimidade, especialmente por haver entendimento que estaria a colidir com a proporcionalidade que, no entendimento de alguns, como Alberto Xavier, seria o mecanismo hábil ao reconhecimento da variação das situações pessoais considerando as despesas familiares e a natureza da atividade profissional de cada um⁵⁵⁷.

Segundo Héctor B. Villégas, “as modernas tendências, todavia têm admitido a progressividade, sob o argumento de que ela contribui para a redistribuição da renda, com sentido igualitário”⁵⁵⁸.

A progressividade, segundo mostra Emilio Giardina, é “instrumento patente para o nivelamento da diversidade de condições econômicas dos cidadãos”⁵⁵⁹, operando como meio conciliador do princípio da solidariedade social⁵⁶⁰ e do dever de contribuição segundo a capacidade de cada qual.

E, na dicção de Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho,

⁵⁵⁶ Impostos federais (IR – IPI – IOF), in *Revista de Direito Tributário*, n. 60, p. 191-192.

⁵⁵⁷ Impostos federais (IR – IPI – IOF), in *Revista de Direito Tributário*, n. 60, p. 195.

⁵⁵⁸ *Curso de direito tributário*, p. 92.

⁵⁵⁹ *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, p. 460.

⁵⁶⁰ *Corso de diritto costituzionale italiano*, p. 120.

a progressividade é o fenômeno pelo qual as alíquotas de um imposto crescem à medida que aumentam as dimensões ou intensidade da circunstância considerada pela norma como condição de sua aplicabilidade. [...] a base de cálculo permanece inalterada, variando apenas a circunstância normativamente eleita como condição de aplicação da alíquota⁵⁶¹.

Impende observar que a progressividade dos impostos que incidem sobre produtos e mercadorias manifesta-se na variação da alíquota, em virtude do grau de essencialidade destes. No imposto sobre a renda exterioriza-se pela aplicação de alíquotas mais elevadas às faixas mais elevadas de renda tributável. E, nos impostos sobre o patrimônio, as alíquotas elevam-se à medida que se eleva o valor dos bens⁵⁶².

Por meio da técnica da progressividade — apesar de eventuais vicissitudes, como a apresentada desde o advento da Lei nº 7.713/88 que, para o imposto de renda pessoa física passou a prever tão-somente duas alíquotas, implicando que as pessoas que auferem rendas mais elevadas acabam por serem tributadas em termos proporcionais —, exigência do princípio da capacidade contributiva, aplicável as mais diversas espécies tributárias, é possível fazer a desigualação entre situações desiguais, ensejando assim o cumprimento do princípio da igualdade na sua acepção material, concreta, fazendo com que aqueles que detêm maior riqueza arcarão efetivamente mais com as despesas públicas do que aqueles que pouco ou nada possuem e, portanto, sequer podem pagar⁵⁶³.

⁵⁶¹ *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*, p. 296.

⁵⁶² Américo Lourenço Masset Lacombe. *Princípios constitucionais tributários*, p. 42.

⁵⁶³ Regina Helena Costa. *Princípio da capacidade contributiva*, p. 74.

Por conseguinte, para alcançar a tão almejada justiça fiscal através da progressividade, dado o fato desta apresentar-se nas alíquotas, porém, tornando-se a tributação dentro das respectivas faixas meramente proporcional, impende seja aperfeiçoada para legitimar a solidariedade social que, no dizer de Héctor B. Villégas, “exige mais de quem possui maior riqueza e menos de quem a possui menor, sob a suposição de que o rico pode suportá-lo, sem maior sacrifício de sua satisfação pessoal”⁵⁶⁴.

Ricardo Lobo Torres, estribando-se na doutrina alemã e italiana, também defende a solidariedade que justifica a capacidade contributiva como positividade da justiça tributária, asseverando que,

a solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência; é um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais⁵⁶⁵.

Esta solidariedade que deve propiciar, no plano político, equilíbrio entre a tributação e os préstimos do Estado que geram a despesa pública, sendo relevante para tal o tamanho do Estado e a participação de cada contribuinte no custeio geral da manutenção daquele, não há que ser confundida com a solidariedade que faz com que pessoas e empresas, por integrarem o mesmo processo social e econômico, devam participar do financiamento da seguridade social como previsto no artigo 195 da Constituição Federal.

⁵⁶⁴ *Curso de direito tributário*, p. 93.

⁵⁶⁵ Liberdade, segurança e justiça no direito brasileiro, in *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*, p. 693.

5 A TREDESTINAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES — SUAS IMPLICAÇÕES

Com o advento da Constituição Federal de 1988 passou a ser estudado, com especial afincio, o tema das contribuições. É nesse período que tem sido legislado, significativamente, sobre referida matéria.

Impende, porém observar que, para atender ao princípio da estrita legalidade tributária⁵⁶⁶ não basta seja erigida a regra-matriz de incidência tributária nos moldes dos impostos e taxas, imprescindível examinar os motivos que ensejaram sua instituição ou aumento e a compatibilidade destes com as disposições veiculadas.

Neste sentido, Paulo Ayres Barreto: “Se o que motiva a instituição de uma contribuição é sua finalidade, é forçoso verificar se sem a sua instituição seria ela atingida; testar a compatibilidade entre os fins colimados e os meios escolhidos para alcançar tais fins e perquirir sobre a eventual excessividade dos meios”⁵⁶⁷.

E, no atinente ao limite quantitativo das contribuições, conclui:

A somatória da parcela de receitas destinadas ao custeio da atividade deve ser compatível com o custo. Se inferior, abre-se a possibilidade

⁵⁶⁶ Ver pág. 209 deste trabalho.

⁵⁶⁷ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado, inédita, PUC/SP, 2005, p. 179.

de alteração da regra-matriz de incidência, por lei, de forma a permitir um acréscimo do montante arrecadado. Se superior, tem-se a possibilidade de questionamento da exigência, uma vez que a contribuição destina-se a arrecadar exclusivamente os recursos necessários ao custeio da atividade que lhe deu causa⁵⁶⁸.

A propósito, bem observa Helenilson Cunha Pontes, “a crescente necessidade de receita não pode transformar a norma tributária em ‘quero porque quero’ por parte do Poder Público. Necessário que resgatemos a substância de conceitos dogmáticos como causa e finalidade, levando o debate à apreciação do Poder Judiciário valorizando a Constituição Federal como um sistema de limites”⁵⁶⁹.

Na análise da finalidade e das causas que deram ensejo à instituição ou majoração de contribuição, imbricado surge, como vimos, o tema da destinação do produto da arrecadação, pois, se a finalidade legitima a contribuição, imprescindível é o controle do destino do produto arrecadado, ao que José Eduardo Soares de Melo pontifica, com precisão, mostrando a interação entre a atividade do legislador e a atuação da administração pública:

Trata-se de situações distintas, inconfundíveis no âmbito jurídico e cronológico, pois concernem, respectivamente, a anterior exercício da atividade do Legislativo (estipulando o destino do tributo) e posterior atuação do Executivo (aplicando os recursos). O dado financeiro (destino do produto de arrecadação do tributo) integra o ordenamento

⁵⁶⁸ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado, inédita, PUC/SP, 2005, p. 181.

⁵⁶⁹ Notas sobre o regime jurídico-constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico, in *Grandes questões atuais do direito tributário*, vol. 6, p. 147.

jurídico, e passa a ser juridicizado pela via do ato competente (lei) ínsito ao tributo⁵⁷⁰.

Embora, em termos tributários, ainda haja manifesta resistência doutrinária na aceitação da relevância jurídica do destino do produto da arrecadação, observamos, na última década, o entendimento que vem se firmando na ciência do direito, no sentido da necessidade de superar essa resistência, apontando para a relevância da mesma, quer como critério na identificação das diferentes espécies tributárias, quer como forma de impor limites à voracidade tributária no que pertine a inobservância das mais diversas regras e princípios constitucionais.

Observamos, porém que, a despeito do novel entendimento doutrinário que aponta para a importância e conseqüente necessidade de controle do destino do produto da arrecadação das contribuições, em termos de jurisprudência remanescem ainda entendimentos firmados consoante o sistema tributário anterior ao advento da Constituição Federal de 1988, ignorando que este, expressamente, passou a contemplar o regime jurídico das contribuições, o qual exige a destinação dos recursos oriundos das mesmas para as despesas que ensejaram sua instituição como forma de validá-las.

Demonstrando tais reminiscências jurisprudenciais, o voto vencido do Ministro Ilmar Galvão, reconhecendo a constitucionalidade da exigência do FINSOCIAL até a LC nº 70/91 e daí em diante como contribuição social, ao julgar o RE nº 150.764/1-PE: “A destinação do produto da respectiva arrecadação a um fundo, conquanto vedada, à época, no art. 62, § 2º, da CF/69, *foi considerada como não suscetível de influir na relação tributária, dizendo*

⁵⁷⁰ Contribuições sociais no sistema tributário, p. 34.

apenas com a despesa pública e não com a receita e, conseqüentemente, com repercussão restrita ao campo do direito financeiro”⁵⁷¹.

Em idêntico sentido, a ementa do voto vencido do Ministro Carlos Velloso, no RE nº 183.906-6/SP, que declarou inconstitucional a majoração do ICMS pela Lei paulista nº 6.556/89, com destinação específica para a construção de casa populares:

*I - A norma inscrita no art. 167, IV, da C.F., que veda a vinculação de receita de impostos, com as ressalvas ali inscritas, é norma de direito financeiro e não de direito tributário, com caráter institucional, não gerando para o contribuinte, se descumprida, direito ao não pagamento do tributo. Se lhe fosse possível argüir a inconstitucionalidade da destinação, a declaração não o exoneraria do pagamento do tributo. É que cairia a destinação do imposto e não este. Ressalva quanto às contribuições e ao empréstimo compulsório. Nestes, a destinação do tributo diz com a legitimidade deste. C.F., artigos 148 e 149*⁵⁷².

Sob o prisma do novel entendimento doutrinário há que se referir, dentre outros, Paulo Ayres Barreto que, atribuindo a necessária relevância à destinação do produto arrecadado a título de contribuições, identificou quatro possibilidades para a não destinação, com suas respectivas conseqüências jurídicas: “(i) há previsão de desvinculação total ou parcial do produto da arrecadação, vinculada no bojo da Emenda Constitucional; (ii) a desvinculação é prevista no plano legal ou a lei instituidora da exação é silente sobre o destino do produto da arrecadação; (iii) o desvio do produto da

⁵⁷¹ Recurso Extraordinário nº 150.764-1/PE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 16.12.1992, publicado no DJ de 02.04.1993. (grifo nosso).

⁵⁷² Recurso Extraordinário nº 183.906-6/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 18.09.1997, publicado no DJ de 30.04.1998. (grifo nosso).

arrecadação é fruto de disposição infralegal; (iv) o desvio dá-se no plano fático⁵⁷³.

Na primeira hipótese, teríamos afronta a direitos e garantias individuais dos sujeitos passivos, o que eivaria de inconstitucionalidade as contribuições, como no caso da DRU — Desvinculação de Receitas da União⁵⁷⁴, introduzida pela Emenda Constitucional nº 27, de 21 de março de 2000, no artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e prorrogada, mediante nova redação dada ao aludido dispositivo, pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003⁵⁷⁵ que buscava legitimar o desvio das receitas de contribuições da seguridade, sobretudo as incidentes sobre o faturamento e o lucro, para outras finalidades, tais como pagamento de juros da dívida pública.

Neste sentido, a Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 já acrescera um inciso ao artigo 167 da Constituição Federal, cuja redação passou a vedar, *in verbis*: “XI – a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, *a*, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201”.

As contribuições de que trata o artigo 195, I, *a* e II, são as da empresa incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho e as dos trabalhadores, logo, as contribuições de que trata artigo 195, *b* e *c*, são as

⁵⁷³ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado, inédita, PUC/SP, 2005, p. 201-202.

⁵⁷⁴ As desvinculações surgem com a criação, pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 01.03.1994, do Fundo Social de Emergência, que passou a ser denominado Fundo de Estabilização Fiscal pela Emenda Constitucional nº 10, de 04.03.1996.

⁵⁷⁵ O teor dos dispositivos encontra-se transcrito, respectivamente, nas notas de rodapé nºs 19 e 20, deste trabalho.

incidentes sobre a receita, o faturamento e o lucro, podendo ser utilizadas para despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social.

Impende observar que, uma interpretação capaz de compatibilizar referida norma, com a disciplina orçamentária da seguridade social e a destinação específica das contribuições sociais (artigos 165, § 5º, e 195, *caput*), é a que admite unicamente como despesas distintas as referentes a ações na área da saúde e da assistência social, porém, este não é o entendimento do Governo, segundo o comprova a edição da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, em seu artigo 2º, inciso IV, alínea *a*, que ao definir a receita corrente líquida para a União Federal exclui somente as contribuições dos trabalhadores, as incidentes sobre a folha de salários e os demais rendimentos do trabalho e a contribuição ao PIS, considerando as contribuições incidentes sobre o faturamento ou receita e o lucro integrantes da receita corrente líquida da União, a despeito de sua vinculação constitucional à seguridade social, incorrendo assim em flagrante vício de inconstitucionalidade.

De idêntica forma, a única interpretação admissível ao artigo 17 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, é que os recursos arrecadados pela União, a título de COFINS e CSLL, deverão ser repassados à seguridade social, pois constitui-se em verdadeiro absurdo permitir que a União contribua para a seguridade social com recursos advindos da COFINS e da CSLL, cujo entendimento importa anular a participação da União, nos termos estabelecidos no art. 195, *caput* da Lei Maior, no custeio para a seguridade social, já que, com isso, a mesma, efetivamente, nada contribuirá, pois despenderá valores que não lhe pertencem, mas, oriundas da sociedade, por direito pertencem ao próprio ente custeado.

No mesmo sentido deve ser interpretado o artigo 19, *caput*, do mesmo diploma legal, que determina que o Tesouro Nacional repassará mensalmente recursos referentes às aludidas contribuições para a execução do orçamento da seguridade social.

Resta, assim, manifestamente inconstitucional a pretensa utilização de tais recursos pelo Governo para finalidades diversas daquelas atribuídas pela Constituição Federal à seguridade social, devendo a correta interpretação do mencionado artigo 167, inciso XI, da Constituição, servir para coibir os abusos na gestão de tais recursos.

Esta, porém, não tem sido a tônica do entendimento da doutrina, alertando José Marcos Domingues de Oliveira:

se a Constituição se valeu da *especialidade* do interesse público a atender pela *vinculação* (Seguridade), não se pode por derrogações sucessivas invocar a *generalidade* do interesse público pela desvinculação (liquidez financeira). A tanto não se autoriza o poder de emenda do constituinte derivado, pois tal equivaleria a abolir direitos e garantias individuais, cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV)⁵⁷⁶.

Fabiana Del Padre Tomé entende que:

ao transformar parte das contribuições sociais em impostos, mediante a desvinculação de 20% do produto da arrecadação, entretanto, a Emenda Constitucional 27/2000 permitiu a exigência de impostos com hipóteses de incidência e base de cálculo já discriminados na Constituição. E, no que se refere às contribuições sociais cuja

⁵⁷⁶ Contribuições sociais, desvio de finalidade e a dita reforma da Previdência Social brasileira, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 108, p. 133.

materialidade não se confunde com a de qualquer imposto discriminado constitucionalmente, a referida Emenda, por via oblíqua, acaba por permitir a exigência de impostos não previstos para o exercício da competência residual (art. 154, I)⁵⁷⁷.

Tal entendimento não pode, porém, prosperar, sob pena de restarem violadas duas garantias constitucionais individuais do contribuinte como bem observou Paulo Ayres Barreto: “(i) a garantia de que o montante dele (contribuinte) cobrado a título de contribuição seja exclusivamente aplicado nos fins que deram causa à instituição da contribuição; e (ii) a garantia de que novos impostos sejam não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais tributos discriminados na Constituição”⁵⁷⁸.

Como já demonstrado, a amplitude da dicção principiológica não pode descuidar da observância das regras estatuídas no plano constitucional, sob pena de subverter o sistema constitucional tributário que assegura a instituição de contribuições desde que para a promoção de finalidades constitucionalmente determinadas, assim como, de que impostos somente serão instituídos aqueles que têm elencada a sua materialidade em termos constitucionais, ou outros, desde que não cumulativos e não invadam a materialidade nem possuam base de cálculo daqueles.

Assim, a desvinculação do produto da arrecadação de contribuição, mesmo operada por emenda constitucional, incorre em inconstitucionalidade, quer pela ofensa à garantia constitucional do contribuinte

⁵⁷⁷ *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*, p. 154. Neste sentido, também Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 266.

⁵⁷⁸ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado, inédita, PUC/SP, 2005, p. 206.

sujeitar-se ao pagamento da aludida espécie tributária, que apenas restará caracterizada com a destinação do produto arrecadado aos fins que justificaram sua criação, quer pela impossibilidade de desnaturar-se uma espécie tributária para transformar-se noutra, de vez que, como já fartamente analisado, cada tributo tem distinto fundamento constitucional.

Destarte, embora norma inserida, via emenda, na Constituição, dado a sua inconstitucionalidade, há de assim ser declarada quando da produção dos efeitos daquela espécie normativa, para, de conseqüência, também se declarar a inconstitucionalidade da exigência tributária, gerando o direito à devolução de valores que porventura tenham sido pago.

Idêntica sorte tem a lei que, na pretensão de instituir contribuição, não atender ao pressuposto de uma finalidade constitucionalmente prevista, restando assim, destituída do critério da validação finalística na dicção de Carlos César Sousa Cintra e Juraci Mourão Lopes Filho⁵⁷⁹, e eivada estará de manifesta inconstitucionalidade, ensejando também a devolução dos valores arrecadados a este título, depois de declarada a sua inconstitucionalidade.

No caso de desvinculação prevista no plano legal, ou mesmo o silêncio da lei instituidora da contribuição sobre o destino do produto da arrecadação, Paulo Ayres Barreto o desdobrou em cinco possíveis situações:

- (i) a desvinculação, por força de lei não orçamentária posterior a criação do tributo, do produto da arrecadação de contribuição regularmente instituída; (ii) a alteração de um vínculo existente, criando uma nova destinação; (iii) a ausência de previsão sobre a

⁵⁷⁹ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 142.

destinação; (iv) previsão expressa da não vinculação a órgão, fundo ou despesa; e (v) a desvinculação decorrente de disposição legal posterior, veiculada em lei orçamentária⁵⁸⁰.

Na primeira hipótese, da desvinculação extra-orçamentária, em momento posterior a criação do tributo, eivaria a contribuição de inconstitucionalidade dado a ausência da afetação do seu produto a órgão, fundo ou despesa, que se constitui em requisito essencial para caracterizá-la.

Vimos que, para legitimar a instituição de contribuição há que ser atendido o fundamento da finalidade constitucionalmente prevista e a necessária destinação do produto da arrecadação à realização dessa finalidade⁵⁸¹.

Registre-se que, nesta peculiar situação surge a necessidade de se atentar para o aspecto observado por Paulo Ayres Barreto que: “Diferentemente do que ocorre em relação aos impostos e taxas — espécies tributárias em relação as quais o pagamento do tributo é o último ato relevante para fins de desencadeamento de efeitos tipicamente tributários — nas contribuições, a aplicação do produto arrecadado, nos fins que deram ensejo a sua instituição, constitui direito subjetivo do contribuinte”⁵⁸².

Neste sentido, já sustentara Werther Botelho:

A existência de qualquer desvio tem como reflexo imediato a descaracterização da natureza jurídica específica de Contribuição e, conseqüentemente, o câmbio dos requisitos formais de sua imposição.

⁵⁸⁰ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado, inédita, PUC/SP, 2005, p. 207-208.

⁵⁸¹ Ver páginas 194-202 deste trabalho.

⁵⁸² *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado, inédita, PUC/SP, 2005, p. 208.

Em sendo assim, não há que se falar em mero interesse do contribuinte na concreta aplicação dos recursos, mas em *direito subjetivo* à repetição dos valores pagos, uma vez que a Constituição só autoriza a exigência de uma Contribuição em atenção a um objetivo específico⁵⁸³.

A propósito Misabel Abreu Machado Derzi, embora considere irrelevante a destinação do produto arrecadado para definir a espécie tributária⁵⁸⁴, leciona: “A Constituição de 1988, pela primeira vez, cria tributos finalisticamente afetados, que são as contribuições e os empréstimos compulsórios, dando a destinação que lhes é própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente de Direito Tributário”, acrescentando que: “O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos;”⁵⁸⁵.

Neste sentido, com propriedade, manifestou-se o Ministro Carlos Velloso, do Supremo Tribunal Federal:

Uma ressalva é preciso ser feita. É que caso há, no sistema tributário brasileiro, em que a destinação do tributo diz com a legitimidade deste e, por isso, não ocorrendo a destinação constitucional do mesmo, surge para o contribuinte o direito de não pagá-lo. Refiro-me às contribuições parafiscais — sociais, de intervenção no domínio

⁵⁸³ *Da tributação e sua destinação*, p. 89. (grifo do autor).

⁵⁸⁴ *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, [Misabel Abreu Machado Derzi], p. 598.

⁵⁸⁵ *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, [Misabel Abreu Machado Derzi], p. 598.

econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, CF, art. 149 — e aos empréstimos compulsórios (CF, art. 148)⁵⁸⁶.

Ora, na medida em que a contribuição, como espécie tributária própria, requer a observância de duas condutas distintas, uma, o dever jurídico do contribuinte pagá-la e, outra, o dever jurídico do ente tributante aplicar o valor recebido na finalidade que ensejou sua instituição e, somente cumpridos ambos os deveres, haverá de se considerar extinto o liame que se estabeleceu entre as partes, tendo Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado demonstrado, com precisão, tratar-se a hipótese sob análise do controle da validade material que traduz-se, como visto, na adequação tanto da regramatrix de incidência tributária como na da destinação, aquela imputando ao contribuinte a obrigação de pagar a contribuição e esta vinculando-a à destinação constitucionalmente prevista⁵⁸⁷, logo, suprimida a necessária vinculação do produto de arrecadação de contribuição regularmente instituída por posterior edição de lei não orçamentária, restará caracterizada inconstitucionalidade dado a supressão do dever jurídico estatal, desobrigando assim, de consequência, o contribuinte.

Mesma sorte se verifica numa eventual hipótese da lei instituidora da contribuição, embora invocando a finalidade constitucionalmente prevista que está a justificá-la, dela expressamente desvie a totalidade ou parte dos recursos a serem arrecadados, dado a comprovada incompatibilidade vertical entre o veículo normativo instituidor da contribuição e a própria Constituição.

⁵⁸⁶ Recurso Extraordinário nº 183.906-6/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 18.09.1997, publicado no DJ de 30.04.1998.

⁵⁸⁷ *Direito tributário e direito financeiro*: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. Trabalho inédito.

No caso de desvio de apenas parte do valor arrecadado, passível de mensuração individualizada entendem, porém, Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, buscando fundamentar seu entendimento com o que ocorreu com a alíquota do ICMS paulista, de 18%, que tinha 1% destinado a uma finalidade específica, cuja impossibilidade no âmbito dos impostos considerou esse 1% indevido, comportando apenas essa parte restituição⁵⁸⁸, ao que, no tocante às contribuições, discordamos pelos argumentos já expendidos e por parecer-nos que o vício contamina a própria contribuição, devendo ser considerado inconstitucional o dispositivo que autorizou ou determinou o desvio, e declarando, de consequência, inconstitucional o tributo, determinar a restituição a quem o houver pago.

Dado às dificuldades que praticamente inviabilizam o controle do *quantum* a ser a cada um restituído, significativa parcela da doutrina aponta para a solução de apenas responsabilizar as autoridades competentes pelo desvio, impondo-se-lhes a devida aplicação dos recursos à sua destinação constitucional.

Na segunda hipótese, de alteração de um vínculo existente, prevendo destinação diversa da inaugural, objetivando atender finalidade distinta da anterior, criteriosamente, há que se concluir que uma novel regra-matriz da destinação surge, interferindo assim, na lição de Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado, na validade material, que traduz-se na adequação de ambas as regras-matrizes e não de apenas umas delas⁵⁸⁹, que não resistirá a um controle de constitucionalidade dado a ausência do necessário engaste entre finalidade e destino da arrecadação.

⁵⁸⁸ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 299-300.

⁵⁸⁹ *Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação*. Trabalho inédito.

Na terceira hipótese, a ausência de vinculação do produto da arrecadação denuncia não tratar-se sequer de contribuição, logo, a este título não poderá ser exigido qualquer tributo.

Neste sentido, José Artur Lima Gonçalves pontifica: “a omissão do legislador no tocante à destinação direta dos recursos ao órgão ou finalidade constitucionalmente determinados compromete, portanto, a validade da própria regra de tributação”⁵⁹⁰.

Em decorrência disso, entendemos que se abre ao sujeito passivo a oportunidade de repetir eventuais indébitos ou insurgir-se contra sua cobrança pelas diversas ações tributárias.

À idêntica sorte estará fadada, na quarta hipótese, a pretensa exigência de contribuição que, ao ser instituída, negar expressamente a necessária vinculação do produto arrecadado a órgão, fundo ou despesa.

Na quinta e última hipótese, de desvinculação decorrente de disposição legal posterior à instituição da contribuição, veiculada em lei orçamentária, surge o direito tributário e o direito financeiro imbricados como observou Werther Botelho:

a importância do estudo do tributo em consonância com seus objetivos constitucionais, delimitando-se um campo de atuação jurídica da

⁵⁹⁰ *Isonomia da norma tributária*, p. 61.

norma tributária que extrapole a simples obtenção de um ingresso público, regulando, ainda, sua relação com determinados gastos (finalidades) igualmente constitucionais. É de se ressaltar que o Direito Tributário não pode ser estudado como um compartimento estanque dentro do Direito Financeiro, posto não ser o tributo nada mais do que um meio de obtenção de ingressos tendentes a financiar necessidades públicas.

O conjunto das idéias trabalhadas no livro acaba por destacar o fato de a destinação dada ao produto da arrecadação fazer parte do regime jurídico tributário, pois a competência (legitimidade) para a imposição de uma exação estará diretamente relacionada à realização de finalidades pré-determinadas pelo próprio constituinte⁵⁹¹.

Luciano da Silva Amaro, neste mesmo diapasão, observa:

Se a destinação integra o regime jurídico da exação, não se pode circunscrever a análise de sua natureza jurídica ao *iter* que se inicia com a ocorrência do fato previsto na lei e termina com o pagamento do tributo (ou com outra causa extintiva da obrigação), até porque isso levaria o direito tributário a ensimesmar-se a tal ponto que negaria sua própria condição de *ramo de direito*, que supõe a *integração sistemática do ordenamento jurídico total*⁵⁹².

Destarte, pensamos que, a despeito do brilho das lições de autores da lápide de Geraldo Ataliba e Alfredo Augusto Becker, é possível dar enfoque mais acertado a questão da destinação do produto da arrecadação, que ora tratamos, do que negar a sua relevância para o direito tributário, relegando-o

⁵⁹¹ *Da tributação e sua destinação*, p. 13. [nota do autor].

⁵⁹² *Direito tributário brasileiro*, p. 77-78. (grifo do autor).

única e exclusivamente à matéria constitucional-financeira, mais precisamente, à questão orçamentária⁵⁹³, por reconhecermos sua ímpar relevância na caracterização das contribuições que não a de melhoria.

Na situação em apreço, suscita especial preocupação quando Carlos César Sousa Cintra e Juraci Mourão Lopes Filho, ao se referirem ao desvio decorrente de disposição introduzida em lei orçamentária, embora admitam que a questão ainda demande maiores reflexões doutrinárias, asseveram: “É que este vício, segundo constatamos, transborda os domínios do direito tributário”⁵⁹⁴.

Assim, impende considerar que não é mais possível o vetusto entendimento que o direito financeiro se presta apenas para nele situar o direito tributário, via de regra, estudado à exaustão naquele, enquanto compreensivo das receitas derivadas, embora compreenda também outras receitas, assim como despesas, a cujo estudo não tem sido dado a necessária importância.

É neste sentir, que se observa a singular importância do orçamento, conceituado por Regis Fernandes de Oliveira e Estevão Horvath como “a lei que contém previsão de receitas e despesas, programando a vida econômica e financeira do Estado, por um certo período”⁵⁹⁵ para o estabelecimento da necessária vinculação entre receitas e despesas, cuja relevância Paulo Ayres Barreto auscultou, com precisão, na seguinte passagem: “Se, genericamente, tal relação [entre receitas e despesas] é relevante, nas contribuições assume importância decisiva. A despesa pública nas contribuições,

⁵⁹³ Ver, respectivamente, citação na página 66 e páginas 77 e 78 deste trabalho.

⁵⁹⁴ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 143. [nota de rodapé].

⁵⁹⁵ *Manual de direito financeiro*, p. 89.

é, a um só tempo, causa para a instituição do tributo limite quantitativo a ser observado e efetivo destino da receita tributária obtida”⁵⁹⁶.

Há que se ressaltar que, hodiernamente, o orçamento se constitui num instrumento fundamental de ação do Estado, apontando para a promoção de determinadas finalidades que, necessariamente devem ser buscadas embora possam não vir a ser atingidas como pretendido.

Assim o orçamento, atendendo especialmente ao princípio do equilíbrio⁵⁹⁷, compatibilizando necessariamente receitas e despesas como, exemplificativamente, a exigência constitucional do artigo 195, § 5º, para a concessão de benefício ou prestação de serviço de seguridade social — compreensiva de saúde, previdência e assistência social — que restou expressamente observado pelo artigo 24, da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000; e, a exigência da preservação do equilíbrio financeiro e atuarial na organização da previdência social como estatui o artigo 201 da Constituição Federal, se constitui em diretriz a ser observada quer na elaboração das leis orçamentárias quer na gestão fiscal em nível administrativo.

De idêntica forma, o princípio orçamentário da universalidade, exigindo que a totalidade das receitas estimadas e a integralidade das despesas autorizadas estejam contempladas na lei orçamentária, segundo dispõe o § 5º do artigo 165 da Constituição Federal, é compreensivo também do orçamento atinente à seguridade social que, ao reunir

⁵⁹⁶ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado, inédita, PUC/SP, 2005, p. 217.

⁵⁹⁷ Para Regis Fernandes de Oliveira e Estevão Horvath não se trata de princípio, mas sim, de pressuposto do orçamento sob pena de aniquilamento do próprio Estado, ou seu endividamento. (*Manual de direito financeiro*, p. 89).

num único documento todas as receitas e todas as despesas da União, atende também ao princípio da unidade, permitindo assim, confrontar se a causa ensejadora para instituição da contribuição e o seu limite quantitativo estão configurados.

No atinente ao princípio orçamentário da não afetação que, por intermédio do artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal, veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, com as ressalvas nele previstas, há que ser observar a possibilidade de afetação das demais espécies tributárias, sendo certo que, as contribuições devem ser necessariamente afetadas, ao que Werther Botelho distingue os tributos quanto ao destino da arrecadação em:

fiscais e afetados. Sendo fiscais, destinam-se ao financiamento dos gastos públicos gerais. Sendo afetados, destinam-se a orçamento autônomo ou ao custeio de gastos públicos específicos e/ou extraordinários. Qualquer desvio dos fins legais e constitucionais do produto da arrecadação torna írrita, insubsistente e inconstitucional a exação tributária, visto que a mesma colhe sua legitimidade dentro da finalidade à qual se destina⁵⁹⁸.

É na execução do orçamento que reside a forma de provar o desvio do destino do produto da arrecadação a título de contribuição, como anotou Paulo Ayres Barreto: “A fiscalização da execução orçamentária presta-se ao exame da aderência das estimativas de receitas efetuadas, bem como à verificação da aplicação do dinheiro público, nas rubricas legalmente previstas na lei orçamentária”⁵⁹⁹.

⁵⁹⁸ *Da tributação e sua destinação*, p. 60-61.

⁵⁹⁹ *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*, tese de doutorado, inédita, PUC/SP, 2005, p. 227.

Neste sentido, atua a contabilidade enquanto técnica que se presta a instrumentalizar o controle, como estatuído no artigo 83, da Lei 4.320, de 17 de março de 1964⁶⁰⁰, recepcionado pela vigente Constituição Federal, surgindo como especial forma de fornecer os elementos de prova imprescindíveis à caracterização do desvio do produto arrecadado a título de contribuição que, em nível orçamentário se destinava à finalidade que ensejou a sua instituição.

Portanto, se verifica a desvinculação do produto da arrecadação na hipótese de lei orçamentária atribuir-lhe destino diverso daquele que ensejou a instituição da respectiva contribuição e ocorrerá o desvio do produto da arrecadação sempre que a aplicação da receita não observar o estipulado na lei orçamentária.

Naquela situação, em se verificando a alteração ou mesmo o afastamento, através de lei orçamentária, da necessária vinculação entre a causa e o destino da arrecadação do produto da contribuição, esta restará descaracterizada, desobrigando ao seu cumprimento dado a ausência da finalidade a ser atingida pela contribuição que assim resta desnaturada e, em tendo havido o pagamento, implicará em repetição de indébito tributário, assim como no caso de ulterior desvio do produto arrecadado da finalidade adequadamente estipulada na lei orçamentária.

Analisando, agora, a tredestinação através do desvio do produto da arrecadação em nível infralegal, impende observar o afirmado quando da análise do princípio da estrita legalidade tributária no sentido de que

⁶⁰⁰ Diz o art. 83, da Lei 4.320/64: “A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

os instrumentos introdutórios secundários⁶⁰¹ não podem obrigar o contribuinte ou o cidadão, logo, qualquer desvinculação determinada em veículo introdutor de normas secundário não surde efeito por absoluta impossibilidade das autoridades administrativas emanarem prescrições que afrontem ditames legais de superior hierarquia no sentido de desviar os valores arrecadados a título de contribuição das finalidades que ensejaram sua instituição e, de consequência, ocorrerá a efetiva aplicação do produto arrecadado em outros fins, infringindo assim, na lição de Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado a validade formal ao não realizar o Estado a aplicação dos recursos arrecadados aos fins que se destinam⁶⁰².

Segundo Lúcia Valle Figueiredo, surge *a priori* para a Administração o dever de invalidar seus atos descompassados com o direito que “consiste em sua desconstituição, com a supressão de seus efeitos típicos, por motivo de incompatibilidade com a ordem jurídica. Por conseguinte, com a atribuição de efeitos *ex tunc*”⁶⁰³.

Portanto, deve o ato inválido praticado em desobediência a preceito legal ser retirado do mundo jurídico pela Administração, não podendo nele subsistir, impedindo assim que produza qualquer efeito.

Em tendo, porém, sido a contribuição arrecadada, carreada para finalidade distinta da que ensejou sua instituição ou encontrar-se na eminência de ser tredestinada, embora em fiel observância à previsão infralegal, nasce para o contribuinte o direito subjetivo de repetição de indébito tributário,

⁶⁰¹ Ver página 208 deste trabalho.

⁶⁰² *Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação*. Trabalho inédito.

⁶⁰³ *Curso de direito administrativo*, 148.

porque não poderia ter sido arrecadado o valor, a título de contribuição, destituído de finalidade ou tredestinada a mesma.

Nestas hipóteses se verifica ainda o cometimento de crime de responsabilidade por parte da autoridade administrativa, não limitando-se contudo, como pretende Carlos César Sousa Cintra e Juraci Mourão Lopes Filho, à eventual responsabilização funcional ou política, ou quando muito, ao ingresso no Judiciário para corrigir apenas o desvio apontado⁶⁰⁴.

Insta analisar ainda, o desvio do produto da arrecadação, no plano fático, por ato de autoridade administrativa que dá ao produto arrecadado, a título de contribuição, destino diverso daquele previsto na lei instituidora da aludida espécie tributária que respeitou os requisitos constitucionalmente estabelecidos, definidores do exercício de competência tributária, relativamente à finalidade e à necessária afetação do produto da arrecadação, razão pela qual, Carlos César Sousa Cintra e Juraci Mourão Lopes Filho defendem deva ser assegurado apenas sob o prisma da legalidade a destinação dos recursos à promoção da finalidade que justificou a exigência da contribuição, entendendo que, a tredestinação pelo Executivo, não compromete a constitucionalidade da contribuição, logo, não ensejaria a sua restituição aos contribuintes⁶⁰⁵.

Enquanto José Artur Lima Gonçalves limitou-se a relegar referida destinação ao mundo fenomênico, logo, não compreendido no plano normativo e, conseqüentemente, não incluso na regra-matriz de incidência tributária⁶⁰⁶, Marco Aurélio Greco, invocando o princípio da eficiência, reconhece o direito de discutir a constitucionalidade, na seguinte passagem:

⁶⁰⁴ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 144.

⁶⁰⁵ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 144.

⁶⁰⁶ *Isonomia da norma tributária*, p. 61.

Em suma, o destino do produto da arrecadação das contribuições é elemento essencial à sua constitucionalidade. Não apenas a previsão abstrata, mas a sua aplicação efetiva. O juízo, sobre o grau de inadequação da destinação do produto da arrecadação para o efeito de considerar ocorrida a violação constitucional, pode comportar mais de uma avaliação, mas entendo fundamental reconhecer que o vício na destinação gera inconstitucionalidade argüível pelo sujeito passivo, pois o que estará sendo cobrado não será mais uma verdadeira contribuição⁶⁰⁷.

De outra parte, é preciso enfatizar a necessidade do controle da destinação de todos e quaisquer valores arrecadados a título de contribuição, sob pena de o Estado servir-se apenas do pretexto, por exemplo, de ser social, para a obtenção de recursos, sem contudo, aplicá-los nos fins que justificaram sua instituição.

Neste sentido, alerta Hugo de Brito Machado:

E, o que é ainda mais grave, que as autoridades do governo utilizam-se do argumento de que a Seguridade Social, especialmente a área da saúde pública, está carente de recursos, para obter o apoio de novos tributos, como aconteceu com a CPMF, porque a sensibilidade dos contribuintes não lhes permite recusar recursos para esse segmento do Estado. Segmento que desgraçadamente continuará carente, em virtude de inevitáveis desvios, prestando-se, apenas, como argumento para seguidos aumentos da carga tributária⁶⁰⁸.

Impende observar que esta situação, equiparável a anterior, resta mais adequadamente solucionada na lição de Eurico Marcos Diniz de Santi

⁶⁰⁷ *Contribuições: (uma figura “sui generis”)*, p. 241.

⁶⁰⁸ *Curso de direito tributário*, p. 335-336.

e Vanessa Rahal Canado, que entendem que restará infringida a validade formal, pelo descumprimento do dever jurídico de o Estado aplicar os recursos arrecadados na finalidade que ensejou sua instituição⁶⁰⁹, pois a efetiva destinação é que realizará concretamente a destinação legal que justificou a competência material para instituir a contribuição, não sendo mais admissível o argumento que, extinto o crédito tributário com o pagamento do tributo não haveria mais que se perquirir sobre a legitimidade deste, dado a não destinação do seu produto ao órgão, fundo e, principalmente, despesa que ensejou sua instituição.

Assim como demonstrado, na análise do desvio do produto da arrecadação por disposição emanada, em nível infralegal, pela autoridade administrativa, esta há de responder pelo cometimento de crime de responsabilidade, sujeitando-se ainda a sanções penais e administrativas.

Discordamos, porém, de Eduardo Rocha Dias que, embora reconheça a inconstitucionalidade da cobrança como consequência do desvio da finalidade da contribuição, entende que, se o “desvio for apenas parcial, não acarretará o dever de restituir os valores cobrados. A circunstância de haverem os referidos recursos sido em parte aplicados nas finalidades originariamente previstas na Constituição e em parte em outras finalidades, também públicas, dificulta e mesmo inviabiliza a devolução”⁶¹⁰.

Também Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, embora admitam que o tema mereça ainda maiores reflexões, entendem que o desvio no plano fático enseja a responsabilização

⁶⁰⁹ *Direito tributário e direito financeiro*: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. Trabalho inédito.

⁶¹⁰ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 232.

pessoal daqueles que desviaram a contribuição, e a obrigação de a União corrigi-lo ou compensá-lo, redirecionando os recursos desviados ou destinando outros, no mesmo montante para a correspondente finalidade. Não lhes parecendo que, a relação de tributação seja contaminada em face de dificuldades de ordens práticas⁶¹¹.

Para Humberto Ávila, “o desvio concreto e posterior da destinação, a rigor, não diz respeito a validade do tributo, mas ao correto cumprimento de normas administrativas e financeiras. Se houver desvio, ainda que parcial, não há comprometimento com a validade do tributo, mas responsabilidade por má gestão de recursos”⁶¹², porque para ele, a adequação da contribuição para a promoção das finalidades constitucionais deve ser verificada no momento da edição da lei instituidora ou noutra lei que regule, porém, sempre em caráter abstrato e permanente, o destino da arrecadação⁶¹³.

Também Leandro Paulsen, apontando dificuldades como:

Supondo eventual desvio, quais as contribuições inválidas e sujeitas à devolução? Qual o montante desviado? Quais as competências passíveis de restituição? Como estabelecer relação entre as competências e os desvios. Pagamentos posteriores à correção dos desvios, mas relativos a competências entendidas como afetadas, seriam ainda devidos? Como ficaria, neste caso, o tratamento isonômico aos contribuintes? A repetição dependeria do insucesso do Ministério Público de reverter a aplicação equivocada dos recursos e destiná-los à sua finalidade legal? A recuperação e correta destinação

⁶¹¹ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 306.

⁶¹² As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 325.

⁶¹³ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 326.

de eventual montante desviado tornaria novamente exigível o tributo?⁶¹⁴

entende que “não se pode confundir o plano do exercício da competência tributária com o da execução do orçamento”, não havendo “como se pretender invalidar as relações tributárias e dizer da inconstitucionalidade das leis em razão de ilícito administrativo posterior e cuja correção pode ser buscada”⁶¹⁵.

Ora, não é pela complexidade da definição do montante pago pelo contribuinte que tenha sido desviado que se pode olvidar o direito de devolução dos valores pagos, por entendermos que, demonstrado o desvio quer total quer parcial, descumprido estará o dever jurídico da aplicação dos recursos pelo Estado nas finalidades ensejadoras da instituição das respectivas contribuições, neste sentido é o entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi, ao afirmar que:

assim, a destinação assume relevância não só tributária como constitucional e legitimadora do exercício da competência federal.

O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. [...].

Inexistente o gasto ou desviado o produto para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar⁶¹⁶.

A respeito do assunto, Schubert de Farias Machado, pontifica: “Para efeito de aferição da validade da cobrança das contribuições

⁶¹⁴ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 388.

⁶¹⁵ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 388.

⁶¹⁶ *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, [Misabel Abreu Machado Derzi], p. 598-599.

sociais não vislumbramos diferença significativa entre o desvio total e o parcial. Realmente, a intensidade desse desvio é de difícil medida e pode variar para mais ou para menos em curto intervalo de tempo. Maior ou menor, o desvio de finalidade da contribuição social implica a sua inconstitucionalidade⁶¹⁷.

De todo o exposto, se deduz que é dado essencial na espécie tributária nomeada de contribuição a conjugação da existência de uma finalidade estipulada na Constituição com a conseqüente e efetiva destinação dos valores arrecadados à consecução deste específico fim.

Numa clara demonstração, que urge seja tomado posição no sentido de firmar a relevância da destinação tanto legal, que justifica a competência material para instituir contribuições, como da destinação efetiva, que realiza concretamente esse diferencial específico, observa-se de excertos como de Ricardo Conceição Souza a seguir transcrito:

saber se o dinheiro arrecadado, de fato, está sendo enviado para o seu destino, já não é mais uma questão que diga respeito a relação jurídica de cunho tributário, porquanto esta se extingue com o pagamento ou com a homologação deste nos termos do art. 156, I ou VII, do CTN. A questão de desvio é matéria relacionada com a responsabilidade do Governante, nos termos do art. 85, VI, da Constituição. Não se dá no campo tributário, mas sim administrativo⁶¹⁸.

Também Luciano Amaro comunga idêntico pensamento:

Com efeito, temos de distinguir *duas situações*: ou o desvio de finalidade está *na aplicação dos recursos arrecadados*, ou ele radica na própria *criação do tributo*. Na primeira hipótese, se, por exemplo,

⁶¹⁷ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 543.

uma contribuição para a seguridade social é validamente instituída e arrecadada pelo órgão previdenciário, o posterior desvio dos recursos para outras finalidades é ilícito das autoridades administrativas que não invalida o tributo. Mas, na segunda hipótese, se o tributo é *instituído sem aquela finalidade*, a afronta ao perfil constitucional da exação sem dúvida a contamina⁶¹⁹.

Constatamos ainda que, a inobservância perpetrada tanto pelo legislador constituinte derivado, ou imbuído do poder reformador, como pelo legislador ordinário em nível federal, implica em flagrante ofensa ao princípio federativo que deve orientar a interpretação das regras de competência das contribuições que: (i) limita a competência da União Federal para instituir outras contribuições sociais, na medida em que sua flexibilização legitimaria a escolha pela instituição de novas contribuições sociais cuja receita, à diferença daquela proveniente dos impostos federais, não precisa ser repartida com Estados e Municípios; e (ii) limita a competência da União Federal para instituir contribuições que incidam sobre os mesmos fatos que compõem o âmbito de incidência de impostos federais partilhados com outros entes federativos, pois sua flexibilização legitimaria a redução dos impostos partilhados em favor da instituição ou aumento das contribuições não partilhadas.

Neste sentido, o Chefe do Executivo acabou por confessar, em ato normativo, mediante o qual pretendia compensar a quebra da receita de impostos com majoração da contribuição social sobre o lucro, que os recursos amealhados pelo Tesouro Nacional e destinados constitucionalmente ao financiamento dos programas de saúde, de previdência e de assistência social, não vinham cumprindo seu desiderato.

⁶¹⁸ As contribuições no sistema tributário brasileiro, in *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, p. 516.

⁶¹⁹ *Direito tributário brasileiro*, p. 78-79. (grifo do autor).

Portanto, mostra-se lesivo ao princípio federativo a redução de alíquotas de impostos federais cuja receita é objeto de partilha às demais pessoas políticas, acompanhada do aumento de alíquotas de contribuições, que não participam de mencionada partilha.

É o direito financeiro, ao cuidar da discriminação de rendas tributárias, que se presta para demonstrar que resta afetado o equilíbrio federativo ao deixar os Estados, o Distrito Federal e os Municípios à mercê da União, reduzindo os recursos constitucionalmente previstos para aqueles, com reflexos graves sobre o atendimento de seus encargos constitucionais.

CONCLUSÕES

1. Reconhecemos caráter sistêmico ao direito positivo, de vez que, nele pudemos identificar as prescrições atinentes às contribuições, primeiramente, no plano constitucional, como integrante do sistema constitucional tributário brasileiro e, depois, no plano infraconstitucional, ao que atribuímos a expressão de *sistema jurídico*.

2. Norma jurídica é a significação resultante da intelecção realizada pelo intérprete, objetivando a construção do sentido deôntico do texto do direito positivo na regulação das condutas intersubjetivas, tomando o texto constitucional como limite à interpretação.

3. Na interpretação do sistema jurídico atinente às contribuições, é relevante a análise da relação entre as normas de estrutura ou de organização que atribuem competência tributária e as de comportamento ou de conduta hábeis para instituírem a obrigação tributária.

4. Dado à imprescindibilidade da interpretação, entendida como a atividade intelectual desenvolvida com a finalidade de esclarecer, compreender o conteúdo, extrair da norma o seu sentido e alcance, entendemos deva prevalecer em nossa atividade de exegese dos textos legais atinentes às contribuições o método sistemático, pelo fato de transitar nos níveis sintático, semântico e pragmático da linguagem jurídica.

5. Resta atribuída a esta tarefa intelectual, capital importância na busca de mecanismos que reduzam as possibilidades do Estado, sob o pálio

de determinados princípios, justificar sua desenfreada voracidade via tributação, especialmente ao conclamar a sociedade para financiar a seguridade social, sob a invocação do princípio da solidariedade.

6. As valorações juridicizadas pelo legislador, sob a forma de princípios que impregnam o sistema jurídico, têm se prestado para limitar o “poder de tributar”, mas também, têm servido para justificar as mais diversas exigências tributárias impostas pelo Estado.

7. O legislador constituinte delimitou o comportamento a ser adotado para concretizar o estado ideal de coisas colocado de forma principiológica, através de regras objetivamente colocadas, as quais hão de prevalecer exatamente como forma de realizar os fins objetivados pelos princípios.

8. A efetiva dicção constitucional atinente às contribuições necessariamente há que perquirir quais são os princípios e quais são as regras que estão a defini-las e circunscrevê-las.

9. Dado a unidade do ordenamento jurídico e do próprio Direito há que ser relativizada a depuração do direito tributário em relação aos conceitos de direito financeiro como forma de possibilitar o exame de aspectos relevantes introduzidos na seara tributária pela Constituição Federal de 1988, como a destinação do produto da arrecadação e a restituição do valor arrecadado.

10. A cisão, mesmo que apregoada apenas em termos didáticos, do direito tributário e do direito financeiro opera em flagrante prejuízo a análise de especificidades introduzidas no Direito pelo sistema constitucional tributário com o advento da Constituição Federal de 1988.

11. A obtenção de recursos por parte do Estado, para fazer frente às despesas oriundas do atendimento de suas finalidades essenciais, não caracteriza o tributo, porque todas as demais receitas auferidas pelo Estado são também destinadas ao cumprimento das suas atividades fins.

12. A Constituição Federal prestigiou uma noção geral de tributo, de maneira que, através de suas regras e princípios não só é possível identificá-lo como distinguir e caracterizar as diversas espécies tributárias.

13. A definição contemplada no artigo 3º, do Código Tributário Nacional, ainda se mostra útil para determinar o que seja tributo no direito constitucional tributário brasileiro, embora novéis conceituações estejam sendo formuladas com a especial finalidade de abarcar a relevância da destinação do produto da arrecadação das contribuições.

14. A aplicação da teoria da causas como nexo lógico entre o motivo ensejador da instituição do tributo e sua estrutura normativa, considerando a finalidade a ser atingida, permite concluir que, o sistema constitucional tributário brasileiro autoriza instituir: impostos para atender as necessidades gerais da coletividade; taxas para remunerar a prestação de serviços públicos, específicos e divisíveis, e o exercício do poder de polícia; contribuição de melhoria, quando da realização de obra pública, da qual decorra valorização imobiliária; e, contribuições para o atendimento de finalidades constitucionalmente previstas, com a conseqüente destinação do produto da arrecadação a tais finalidades.

15. Na análise da classificação dos tributos em espécies, embora ainda se mostre útil a teoria dos tributos vinculados e não vinculados, não é mais o único critério relevante por não permitir a identificação das

diversas tributárias como contempladas na Constituição Federal de 1988, a cuja observância constitucional seu autor pugnara sob a égide da Constituição vigente quando do advento da aludida teoria, sob a justificativa da rigidez do sistema constitucional.

16. Dado a irrelevância da destinação do produto da arrecadação, mereceu sob a égide da Constituição Federal de 1946, a edição do artigo 4º, inciso II, do Código Tributário Nacional, sendo que a destinação do produto da arrecadação resta prestigiada com advento da Constituição Federal de 1988, como critério para distinguir determinadas espécies tributárias como as contribuições e o empréstimo compulsório.

17. Apesar da divergência doutrinária acerca da classificação dos tributos, com o advento da Constituição Federal de 1988 surgiram novas propostas classificatórias que, associando os critérios de vinculação (a uma atividade estatal), a destinação do produto da arrecadação e a previsão de restituição do tributo cobrado, tem permitido identificar impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios.

18. O imposto, como se pôde observar das diversas posições doutrinárias colacionadas, tem sido aceito e reconhecido de forma unânime pela doutrina como espécie tributária, girando sua definição em torno da sua materialidade consistir em situações que independem de qualquer atuação estatal, expressando porém, a capacidade contributiva do sujeito alcançado pela tributação, se prestando a destinação do produto da arrecadação, apenas em seu aspecto negativo, como elemento caracterizador do mesmo, dado a expressa dicção do art. 167, IV, da Constituição Federal, do princípio da não afetação, no sentido de vedar a vinculação da receita oriunda de impostos.

19. A competência para a instituição de taxas pelas diversas pessoas políticas restou delineada pela repartição constitucional de competências às diferentes entidades federativas, podendo ser exigida da pessoa alcançada pela respectiva atuação estatal, passível de utilização efetiva ou potencial, individualmente considerada, havendo que guardar relação de conteúdo econômico com o serviço prestado, denotando assim a retributividade como seu princípio informador.

20. A contribuição de melhoria, no contexto tributário brasileiro, devido a adoção dos critérios norte-americanos onde configura uma obrigação contratual e não decorrente de lei, como é ínsito ao tributo, experimentou prejuízo principalmente na utilização dessa espécie tributária que requer realização de obra pública e a conseqüente valorização do imóvel do particular a ser alcançado por essa exação tributária, devendo atender ao princípio da proporcionalidade ao especial benefício auferido em decorrência da obra pública realizada, acarretando uma alteração positiva no valor do imóvel de propriedade do mesmo.

21. Apesar do reiterado esforço despendido pela doutrina para caracterizar as contribuições reina ainda a mais absoluta dissensão, podendo-se observar, porém, que os doutrinadores não têm se furtado a análise das mesmas, partindo do fundamento constitucional para sua instituição que requer a destinação a uma dada finalidade, com a conseqüente previsão legal do destino do produto arrecadado e sua efetiva destinação em termos fáticos.

22. O empréstimo compulsório embora corresponda com a noção genérica de tributo contida na Constituição Federal e com a definição de tributo contemplado no artigo 3º, do Código Tributário Nacional, tem suscitado grandes polêmicas dado a sua peculiaridade da exigência constitucional da

aplicação do produto arrecadado à despesa que ensejou sua instituição e a necessidade de previsão na lei instituidora de sua integral restituição.

23. É no atinente ao empréstimo compulsório que surgem, inauguralmente, as discussões acerca da possibilidade de repetição por indébito tributário ou mesmo a resistir ao pagamento do mesmo, uma vez comprovada ou detectada a não aplicação do produto arrecadado a título de empréstimo compulsório na despesa que fundamentou sua instituição.

24. Ao perquirir a necessidade da restituição do produto arrecadado a título de empréstimo compulsório e a eventual descaracterização, de sua natureza tributária, aflora a discussão doutrinária se se está tratando de matéria regulada pelo direito tributário ou pelo direito financeiro.

25. Atendendo a necessidade de a doutrina encontrar uma novel sistematização das espécies tributárias como prestigiadas pela Constituição Federal, tem sido formulada uma adequada proposta de classificação dos tributos sob os fundamentos da presença de atuação estatal ou vinculação nos termos da teoria dos tributos vinculados e não-vinculados; da destinação do produto da arrecadação a uma finalidade constitucionalmente prevista; e, da necessidade de previsão de restituição do valor arrecadado, permitindo identificar, de forma segura, no Texto Constitucional impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios.

26. Firmamos posição no sentido que o regime jurídico decorre da natureza jurídica. Assim, as contribuições são tributos porque se subsumem na extensão da classe destes, o que, conseqüentemente, implica a aplicação do regime jurídico tributário às mesmas.

27. Analisando a utilização do vocábulo “contribuição”, no contexto em nível constitucional, constatamos que indica uma espécie tributária própria, diversa das demais doutrinária e jurisprudencialmente consagradas, que requer fundamento constitucional para sua instituição, não exige a vinculação a qualquer atividade estatal, exige, por sua vez, a destinação do produto da arrecadação à finalidade que fundamentou sua instituição e não é passível de restituição.

28. Numa análise da evolução político-constitucional das contribuições pudemos observar que delineada desde a Constituição do Império, a proteção social foi sendo ampliada e aperfeiçoada nas Constituições subseqüentes, ora participando a União em seu custeio, ora eximindo-se e, ao atribuir a instituição de contribuições para custear a sua parcela na contribuição previdenciária através da EC nº 8 de 14/04/1977, instalou-se a polêmica do caráter não tributário das contribuições que resta superada com o advento da *Constituição da República Federativa do Brasil*, em 05 de outubro de 1988.

29. Analisados inúmeros excertos doutrinários e jurisprudenciais acerca da natureza jurídica das contribuições e, partindo da premissa que o sistema tributário brasileiro está expressa e exhaustivamente disciplinado em nível constitucional, adotando tributo como conceito fundamental ou aglutinante de todo o sistema, concluímos pela natureza jurídico-tributária das contribuições por se amoldarem ao conceito de tributo como pressuposto na Constituição Federal e definido no artigo 3º, do Código Tributário Nacional.

30. A parafiscalidade não contribui para diferenciar espécies tributárias nem para definir a natureza jurídica das contribuições, as quais são identificáveis conforme se prestem como instrumento de atuação no âmbito

social, na intervenção do domínio econômico ou no interesse das categorias profissionais ou econômicas, consoante a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado.

31. As contribuições sociais inseridas na Constituição Federal, no capítulo do Sistema Tributário Nacional, admitem subdivisão em contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, que compreende a saúde, a previdência e a assistência social; e, em contribuições sociais genéricas, destinadas aos demais direitos sociais contemplados no Título da Ordem Social, sujeitando-se a distintos regimes jurídicos. No tocante às primeiras, todo e qualquer indivíduo constitui-se em sujeito passivo, dado o princípio da universalidade da cobertura e do atendimento constitucionalmente consagrados, que sujeitam todos a colaborar no custeio do sistema, logo, caracterizam-se pela finalidade correspondente, têm sua materialidade expressamente prevista nos incisos do artigo 195, da Constituição Federal e, em querendo, o legislador prever novéis critérios materiais deve observar as exigências do art. 154, I, da Constituição Federal. Em se tratando de contribuições sociais genéricas devem observância pelo expressamente estatuído no art. 149, *caput*, da Constituição Federal, ao art. 146, III e 150, I e II, e estará o legislador ordinário federal adstrito à mesma materialidade atribuída à União para instituição de impostos, desde que, estes não estejam a integrar o sistema de participação no produto da receita tributária de entidade de nível superior, na discriminação constitucional das rendas tributárias, que constituiria afronta ao princípio federativo como estruturado e garantido em termos constitucionais.

32. As contribuições de intervenção no domínio econômico são instrumentos para promoção dos princípios gerais da atividade econômica exercida pela iniciativa privada, diante de uma excepcionalidade superável com a formação de um fundo custeado por aqueles que integram referida atividade

econômica ou, consistem no próprio instrumento de intervenção, devendo, em ambos os casos, haver a destinação do produto arrecadado à finalidade que ensejou sua instituição, submetendo-se no restante ao regime jurídico tributário com a observância, pela União, da competência tributária lhe atribuída constitucionalmente para a instituição de impostos, sob pena de invasão de competência.

33. As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas são hipótese típica de parafiscalidade exigíveis, respectivamente, em contrapartida à atuação de entidades que estejam auto-regulamentando e fiscalizando suas atividades ou, para custear missões constitucionalmente reservadas aos sindicatos, federações e confederações de empregados e empregadores, no exercício do papel de colaboração com o Poder Público na pacificação dos conflitos entre capital e trabalho, devendo, em ambos os casos, ser rateadas as despesas ou encargos entre seus membros.

34. No atinente a norma de competência, embora não textualmente indicadas pela Constituição Federal todas as possíveis materialidades das diversas contribuições, o Poder Legislativo estará adstrito a fatos que estejam vinculados à promoção de determinadas finalidades, identificando a doutrina enunciados prescritivos que limitem a instituição da possível regra-matriz de incidência tributária, e outros que, indicam especial finalidade que enseja a instituição da respectiva contribuição.

35. As contribuições têm sua competência tracejada pelas imunidades, no sentido delas estabelecerem a incompetência da União para alcançar, para exigência das mesmas, determinadas situações colocadas em nível constitucional.

36. No atinente a regra-matriz de incidência tributária embora não contemplada textualmente pela Constituição Federal a materialidade de todas as contribuições, o Poder Legislativo estará limitado à peculiaridade de sua vinculação à promoção de determinadas finalidades prestigiadas em termos constitucionais. A competência legislativo-tributária, excetuada a hipótese de instituição de contribuições previdenciárias dos servidores públicos estaduais, distritais e municipais e a instituição de contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública é atribuída à União, sendo porém, da feição de determinadas contribuições a delegação da capacidade tributária ativa. No atinente à eleição do sujeito passivo apenas a quem se direciona a atuação estatal ou das entidades delegatárias é que pode figurar no pólo passivo, admitindo-se, no caso das contribuições sociais destinadas à seguridade social, todos os integrantes da sociedade em atendimento ao princípio da universalidade da cobertura. Acerca do critério quantitativo o legislador constituinte previu apenas para as contribuições sociais as bases de cálculo do inciso I do art. 195, da Constituição Federal e, para elas e as interventivas, as do art. 149, § 2º, III, *a*, da Constituição Federal, admitindo a superposição apenas quanto à receita e ao faturamento, quando às demais, há que observar ao pressuposto constitucional da finalidade com o conseqüente rateio do custo entre aqueles que pertencem ao grupo que objetiva a aludida finalidade.

37. Embora possa existir vantagem ou benefício ao contribuinte decorrente de algumas contribuições, não as vemos como traço característico das mesmas, porque outros tributos também podem propiciar vantagens ou benefícios a quem contribuiu com os mesmos.

38. Finalidade e destinação do produto da arrecadação das contribuições são temas imbricados e traços característicos das contribuições. Constituem-se estas em instrumento para promover determinadas finalidades

contempladas em nível constitucional, as quais, porém, podem não ser atingidas mas devem ser buscadas, tendo a Constituição Federal optado pela técnica da delimitação de comportamentos vinculados a finalidades de maneira que não resta justificada a instituição ilimitada de contribuições. Resta exigida também a vinculação do produto da arrecadação para a realização das finalidades que legitimaram a instituição das contribuições, assim como, a efetiva destinação do produto arrecadado à aludida finalidade. O atendimento daquela se verifica quando da edição da lei instituidora, devendo porém, também se verificar o controle desta, o que tem suscitado as mais acirradas dissensões no sentido de não constituir-se objeto do direito tributário, porque a ciência do direito tributário tem considerado objeto de seu interesse apenas até a extinção da relação jurídico-tributária.

39. Com o advento da Constituição Federal de 1988, a destinação do produto da arrecadação tem conquistado tamanho relevo tributário que tem sido empregado, ao lado da atuação estatal na hipótese normativa e da previsão da restituição do valor arrecadado, como um dos critérios hábeis para identificar as diversas espécies tributárias.

40. Para equacionar a necessidade do controle da efetiva destinação do produto arrecadado às finalidades que ensejaram sua instituição, a ciência do direito vem contribuindo na formulação de uma novel definição de tributo, como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei, cobrada e *destinada* mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

41. Embora se reconheça a coexistência de duas normas de estrutura, uma, atestando a finalidade ensejadora da instituição da contribuição

e, a outra, prevendo a destinação do seu produto àquela finalidade; e, de duas normas de conduta: uma, determinando o pagamento do tributo dado a ocorrência do fato jurídico tributário e, a outra, vinculando a destinação do valor pago a título deste tributo é, noutro plano, que se há de controlar a efetiva destinação, mediante subseqüentes atos administrativos de realização do crédito tributário e da destinação.

42. No direito constitucional tributário brasileiro há princípios estruturantes de todo o sistema jurídico e regras delimitantes do seu conteúdo, sentido e alcance que devem ser buscados pelo exegeta ao se debruçar quer sobre a matéria tributária como um todo, quer sobre as contribuições especificamente.

43. A legalidade, princípio basilar do Estado Democrático de Direito, se aplica em sua máxima extensão em matéria tributária, tanto sob o aspecto material — exigindo-a para a instituição e majoração de tributo, com a inteira e integral subsunção do evento da realidade factual à sua hipótese de incidência abstrata, como na aplicação de penalidades e exigência do cumprimento de deveres instrumentais — quanto sob o aspecto formal — que reclama a conformação da atividade administrativa quanto à competência e requisitos essenciais da formalização e exteriorização dos atos administrativos, constituindo-se assim em um óbice intransponível para a administração tributária a quem somente cabe agir dentro dos exatos limites que a lei autoriza.

44. No atinente às contribuições, o atendimento ao princípio da legalidade exige, além da conformação da regra-matriz de incidência tributária, prevendo todos os seus critérios, a expressa referência aos motivos ensejadores da sua criação e a finalidade a ser buscada com a mesma.

45. O princípio da igualdade ou isonomia tributária, de difícil determinação dado o fato de valores não poderem ser objetivados, estando assim sempre ligado à idéia de justiça, embora, precipuamente, dirigido ao legislador, tem como destinatário também os aplicadores da lei, com o objetivo de corrigir as desigualdades sociais utilizando a tributação como instrumento de justiça fiscal na arrecadação de receita para suprir as necessidades do Estado, admitindo apenas a desigualação em decorrência da capacidade contributiva.

46. Como o princípio geral da irretroatividade da lei, não logrou êxito em obstar iniciativas de entidades tributantes que procuravam alcançar fatos pretéritos, já consumados em consonância complexos normativos que haviam orientado a direção dos negócios dos contribuintes, o legislador constituinte previu o princípio da irretroatividade da lei tributária, segundo o qual, regras que estabeleçam a fenomenologia da incidência tributária, nela incluindo o critério quantitativo compreensivo da base de cálculo e a alíquota, deverão estar em vigor antes da ocorrência dos fatos que estão a regular, assim como, infração tributária somente restará caracterizada se, antes de sua ocorrência, existir lei com expressa previsão nesse sentido.

47. O princípio da irretroatividade da lei tributária na sua dimensão normativa, enquanto descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, é regra; porquanto, ao impor a adoção ao Poder Público de condutas necessárias de não tributar fatos já ocorridos como forma de alcançar os fins inerentes ao sobreprincípio da segurança jurídica possui sentido de princípio.

48. Enquanto regra, o princípio da irretroatividade da lei tributária não admite exceções, sendo aceitas apenas aquelas que beneficiam o contribuinte, disciplinadas pelo Código Tributário Nacional, e partindo do entendimento de que não há leis interpretativas, porque esta função é do

intérprete ao auscultar, aplicar a lei, mesmo em se tratando de leis supostamente interpretativas, estas também carecem de interpretação, razão pela qual, entendemos ofensivo à regra da irretroatividade o estatuído no art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005.

49. O princípio da anterioridade da lei tributária da mesma forma e por idênticas razões que o da irretroatividade, possui dimensão normativa de regra e, sentido indireto de princípio por objetivar a segurança jurídica do contribuinte, de maneira que este não seja inesperadamente surpreendido com novéis exigências tributárias. Objetiva assim, dentro da previsibilidade da atuação estatal, permitir a organização dos contribuintes no sentido de poderem fazer os necessários planejamentos, com a finalidade de se ajustarem às novas regras tributárias, o que restou melhor equacionado com o advento da exigência da anterioridade mínima de noventa dias que se cumula à anterioridade de exercício, coibindo assim, a prática nefasta das providências fiscais aplicáveis aos tributos em geral, serem disciplinadas ao final do exercício financeiro e, de consequência, aplicadas no início do novo exercício financeiro.

50. São identificáveis, no atinente ao princípio da anterioridade da lei tributária, o regime que deve aplicar de forma cumulada a anterioridade de exercício e a mínima de noventa dias; somente a anterioridade de exercício; somente a anterioridade nonagesimal ou noventena; e o regime onde não se aplica a anterioridade de exercício e nem a nonagesimal. As contribuições sociais destinadas à seguridade social cuja materialidade o legislador constituinte expressamente elencou nos incisos do artigo 195 da Constituição Federal, devem observância à anterioridade nonagesimal, também denominada de especial ou mitigada. As demais contribuições — sociais genéricas, de intervenção no domínio econômico e as de interesse de categorias profissionais ou econômicas — hão que se sujeitar à anterioridade de exercício

cumulada com a anterioridade mínima de noventa dias por força do estatuído no artigo 149 “*caput*” que expressamente remete ao art. 150, inciso III, ambos da Constituição Federal.

51. Como forma de proteger a propriedade, o patrimônio, a ordem pública e o Estado de Direito, além de confirmar a característica de que o tributo há de originar-se de fato lícito, o legislador constituinte vedou a utilização de tributo com efeito confiscatório, cuja definição tanto no direito pátrio como no direito comparado depende de uma construção doutrinária e jurisprudencial apropriada. Embora esteja a carecer ainda de tais construções e a especial dificuldade em definir o que seja confisco, nossos tribunais tem aplicado o princípio, apesar do seu elevado grau de indeterminação, até mesmo no caso de multas exacerbadas, demonstrando que, para além de constituir-se num critério informador da atividade do legislador, é dirigido ao aplicador do direito nos casos concretos e apurável nas diversas espécies tributárias, quer pela dicção do dispositivo constitucional que genericamente se refere a tributo, quer como corolário do princípio da igualdade, da garantia do direito de propriedade e do princípio do devido processo legal.

52. Apesar da singular dificuldade que tem suscitado a análise da significação do princípio da capacidade contributiva, o mesmo tem o especial escopo de responder aos reclamos da justiça tributária, consideradas as disparidades sociais e econômicas, no sentido de, restringir a tributação a fatos que denotem sinais de riqueza, concretizar a aplicação do princípio da igualdade e impedir que alguém seja tributado, subtraindo-lhe o necessário para atender suas necessidades básicas e de sua família. A Constituição Federal ao empregar a locução “sempre que possível” e fazer referência a impostos, contribuiu para aumentar as incertezas acerca do princípio, sendo certo que, a significação da expressão há de ser no sentido que, sempre que a materialidade da hipótese de

incidência tributária o possibilite, afastando assim a idéia de imposto único, dado a diversidade de fatos que ostentam sinais de riqueza, com aplicabilidade a todas as espécies tributárias por meio da técnica da progressividade que, aperfeiçoada legitima a solidariedade entre os contribuintes no ônus da carga tributária.

53. Com o advento da Constituição Federal de 1988 ganha especial relevo o tema das contribuições e, de conseqüência, a destinação do produto de sua arrecadação, cujo controle é imprescindível para aferir a validade formal das normas individuais e concretas, na realização das normas gerais e abstratas instituidoras das regras-matrizes desses tributos.

54. Embora se reconheça que a autonomia entre o direito tributário e o direito financeiro se devesse prestar apenas para fins didáticos, não raro, a mesma é invocada pelo Judiciário, com fulcro em significativa parcela da doutrina pátria, para deixar de reconhecer direitos subjetivos a quem clama pela prestação jurisdicional.

55. Na última década, a ciência do direito tributário tem se dedicado com especial afínco, às contribuições, demonstrando a relevância do controle da destinação do produto de sua arrecadação, surgindo assim a necessidade de reaproximação do direito tributário com o direito financeiro, dado a circunstância da destinação de receita estar afeta à despesa pública.

56. Atribuindo a necessária relevância à destinação do produto arrecadado a título de contribuições, a doutrina tem identificado diversas possibilidades de tredestinação, reinando ainda absoluto dissenso quanto as suas conseqüências.

57. Constitui pressuposto para a instituição de contribuição a finalidade constitucionalmente prevista, com a necessária previsão do destino do montante exigido na busca desses fins, que inobservados, quer quando da edição da lei instituidora, quer eventual desvinculação do produto da arrecadação, mesmo que em atendimento a norma constitucional inserida por emenda, incorrem em inconstitucionalidade por flagrante ofensa à garantia constitucional do contribuinte sujeitar-se ao pagamento da contribuição que somente restará caracterizada com a destinação do produto arrecadado aos fins ensejadores de sua criação, constituindo assim verdadeiro direito subjetivo do cidadão contribuinte.

58. A desvinculação do produto da arrecadação de contribuição se verifica, em nível legal, desde a ausência de previsão acerca da destinação, como sua desvinculação expressamente prevista na própria lei instituidora, em lei posterior a sua criação de natureza orçamentária ou não orçamentária, como ainda, a alteração procedida, por lei, posteriormente à sua instituição para uma destinação diversa à inaugural, implicando em inconstitucionalidade por falta do requisito caracterizador da natureza da contribuição ou por ofensa à validade material, ou ainda, dado a ausência do engaste finalidade e destinação, nasce o direito subjetivo de não pagar ou reaver os valores pagos a título de contribuição.

59. O desvio do produto da arrecadação das contribuições, por ato de autoridade administrativa emanado através de veículo introdutório secundário, constitui-se em flagrante ofensa a espécies normativas de superior hierarquia, incorrendo assim a Administração no dever de invalidar tais atos, por ofensa à validade formal, com o surgimento para o contribuinte do direito subjetivo de repetição de indébito, sem prejuízo da responsabilização funcional,

política ou penal da autoridade administrativa, não se restringindo porém apenas a esta ou a mera correção de desvio.

60. É na tredestinação do produto da arrecadação das contribuições, perpetrada pelo Executivo, que reside o maior dissenso doutrinário e jurisprudencial, por haver entendimento de que não geraria inconstitucionalidade argüível pelo contribuinte, por não desnaturar a espécie tributária e dado o entendimento que a relação jurídica tributária se extinguiра com o pagamento da contribuição, logo, não mais poder-se-ia perquirir, sob o prisma tributário, em flagrante afronta à sistemática do ordenamento jurídico, compreensivo também do direito financeiro, que, auxiliado por outras ciências, fornece mecanismos seguros para demonstrar o desvio e, conseqüentemente, a afronta à validade formal mediante o descumprimento, pelo Estado, do dever jurídico de aplicar os recursos, na totalidade e não apenas parciais, na finalidade constitucionalmente prevista para instituição das contribuições, como forma de primar pela garantia constitucional do constrangimento do Estado sobre o patrimônio do particular perpetrar-se apenas nos moldes autorizado pelo legislador constituinte.

61. Indiscutível a relevância do direito financeiro para demonstrar o flagrante desrespeito ao princípio federativo dado a redução de impostos federais cujas receitas são partilhadas com as demais pessoas políticas e o conseqüente aumento de contribuições que, via de regra, não são partilhados e quando o são devem estar afetadas às finalidades que ensejaram sua instituição, de maneira que, reduzem os recursos para Estados, Distrito Federal e Municípios atenderem seus encargos gerais constitucionalmente lhes atribuídos.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano 15, n. 55, jan./mar. 1991.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. (de acordo com a Lei Complementar n. 118/2005). São Paulo: Saraiva, 2005.

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARZUA, Heron. As contribuições sociais na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano 13, n. 49, jul./set. 1989.

ATALIBA, Geraldo & GONÇALVES, José Artur Lima. Contribuição social na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano 13, n. 47, jan./mar. 1989.

ATALIBA, Geraldo. Aula magna proferida no Superior Tribunal de Justiça, em junho de 1992. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, n. 62, [s.d.].

_____. Mesa de Debates: Periodicidade do Imposto de Renda I no VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE, em São Paulo: 1993. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, n. 63, [s.d.].

_____. Mesa de debates: Periodicidade do Imposto de Renda II no VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE, em São Paulo: 1993. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, n. 63, [s.d.].

_____. *Hipótese da incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1992. (Coleção Estudos de Direito Tributário).

_____. *República e constituição*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1985.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003.

_____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Teoria dos princípios — da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 5. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10 ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. 12. tir. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

_____. *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 14 ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

BALERA, Wagner. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: Hugo de Brito Machado (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003.

_____. Contribuições destinadas ao custeio da seguridade social. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano 13, n. 49, jul./set. 1989.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. São Paulo: Editora Martin Claret, 2003. (Coleção A Obra-Prima de Cada Autor).

BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986. (Coleção Estudos de Direito Tributário).

_____. Natureza jurídica das contribuições dos artigos 149 e 195 da CF. 3^o *Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário*, São Paulo, 24/25 de novembro de 1994.

BARRETO, Paulo Ayres. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*. São Paulo, 2005, 267 f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BEREJO, Alvaro Rodriguez. Conferência proferida nas IV Jornadas de Estudio organizadas pela Dirección General del Servicio Jurídico del Estado sobre *El Sistema Económico em la Constitución Española*, realizado em Madrid: 1992. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, n. 59, [s.d.].

BERTALANFFY, Ludwig von. *Teoria geral dos sistemas*. Trad. de Francisco M. Guimarães. 3. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 1977.

BORGES, José Souto Maior. Contribuições — caráter tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, n. 34, 1985.

_____. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros Editores, 63, jul./set. 1993.

BOTELHO, Werther. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

BOTTALLO, Eduardo. Breves Considerações sobre a Natureza das Contribuições Sociais e Algumas de suas Decorências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Contribuições sociais - questões polêmicas*. São Paulo: Dialética, 1995.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 49.273/PB, 2ª Turma, Des. José Delgado, julgada em 20.06.1995, publicada no DJ de 04.08.1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgada em 24.10.2002, publicada no DJ de 14.02.2003.

_____. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, julgada em 15.12.1993, publicada no DJ em 18.03.1994.

_____. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF, Tribunal Pleno, Medida Cautelar, Rel. Min. Sydney Sanches, julgada em 15.09.1993, publicada em 17.12.1993.

_____. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010, Tribunal Pleno, Medida Cautelar, Rel. Min. Celso de Mello, julgada em 30.09.1999, publicada no DJ de 12.04.2002.

_____. Recurso Extraordinário nº 86.595/BA, Tribunal Pleno, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, voto do Min. Moreira Alves, julgado em 07.06.1978, publicado no DJ de 30.06.1978.

_____. Recurso Extraordinário nº 100.790/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Francisco Rezek, voto do Relator, julgado em 15.08.1984, publicado no DJ de 13.03.1987.

_____. Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 01.07.1992, publicado no DJ de 28.08.1992.

_____. Recurso Extraordinário nº 146.733/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 29.06.1992, publicado no DJ de 06.11.1992.

_____. Recurso Extraordinário nº 150.764-1/PE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 16.12.1992, publicado no DJ de 02.04.1993.

_____. Recurso Extraordinário nº 173.869/SP 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 22.04.1997, publicado no DJ de 19.09.1997.

_____. Recurso Extraordinário nº 183.906-6/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 18.09.1997, publicado no DJ de 30.04.1998.

_____. Recurso Extraordinário nº 189.415-6/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 01.12.1997, publicado no DJ de 20.02.1998.

_____. Recurso Extraordinário nº 194.612-1/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Sydney Sanches, julgado em 24.03.1998, publicado no DJ de 08.05.1998.

_____. Recurso Extraordinário nº 198.092/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 27.08.1996, publicado no DJ de 11.10.1996.

CAMPOS, Francisco. *Direito constitucional*. Rio de Janeiro: Ed. Freitas Bastos, 1956, v. II.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 3. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1999.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. Mesa de debates: Princípios da anterioridade e da irretroatividade no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE, em São Paulo: 1991. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano 15, n. 56, abr./jun. 1991.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19 ed. rev. ampl. e atual. 3. tir. com Supl. de Atual. (em face das EC 40, 41 e 42 de 2003). São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

_____. Mesa de Debates: Impostos federais (IR-IPI-IOF) no VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE, em São Paulo: 1992. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, n. 60, [s.d.].

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17 ed. (De acordo com a Lei Complementar n. 118/2005). São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. Parecer: Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 33, jun. 1998.

_____. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, n. 61, [s.d.].

_____. Sobre os princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano 15, n. 55, jan./mar. 1991.

_____. Mesa de debates: Impostos federais (IR – IPI – IOF). VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário realizado em 16, 17 e 18 de setembro de 1992. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, n. 60, [s.d.].

CASSONE, Vittorio. Confisco em matéria tributária. In: *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 6, cad. um, 2. quinzena mar. 2000.

CERETTI, Carlo. *Corso de diritto costituzionale italiano*. Turim, 1955.

CINTRA, Carlos César Sousa; LOPES FILHO, Juraci Mourão. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano 15, n. 55, jan./mar. 1991.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 1993. (Coleção Estudos de Direito Tributário).

DERZI, Misabel Abreu Machado. Contribuições. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Editora Revisa dos Tribunais, ano 13, n. 48, abr./jun. 1989.

_____. Contribuições Sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* *Contribuições sociais*. São Paulo : Centro de Extensão Universitária; Resenha Tributária, 1992. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 17).

DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*. São Paulo: Saraiva, 1982.

DIAS, Eduardo Rocha. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003.

ENGISCH, Karl. *Introdução do pensamento jurídico*. Trad. de J. Baptista Machado. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. 4. ed. rev. atual. por Flávio Bauer Novelli de acordo com a Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Editora Financeiras, 1965.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, 1. v.

FERNANDES, Simone Lemos. *Contribuições neocorporativas na Constituição e nas leis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário da língua portuguesa*. 1. ed. 2. reimp. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1985.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GENARO, A. Carrió. *Notas sobre derecho y language*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1973.

GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milão, Dott A.: Giuffrè Editore, 1961.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia da norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993. (Coleção Estudos de Direito Tributário).

GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*. 7. ed. Belo Horizonte: Del Rey e Fundación Derecho Administrativo, 2003, Tomo I.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

_____. *Licitação e contrato administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (um figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.

HAURIOU, Maurice. *Derecho publico y constitucional*. Trad. de Carlos Ruiz del Castillo, 2. ed. Madrid: Reus, [s.d.].

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição (Die normative Kraft der Verfassung)*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HORVATH, Estevão. Mesa de debates: Impostos federais (IR – IPI – IOF). VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário realizado em 16, 17 e 18 de setembro de 1992. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, n. 60, [s.d.].

JARACH, Dino. *Finanzas publicas y derecho tributário*. Buenos Aires: Ediciones Cima Profesional, 1998.

JUSTEN FILHO, Marçal. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições sociais*. São Paulo : Centro de Extensão Universitária; Resenha Tributária, 1992. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 17).

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Contribuições no direito brasileiro. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano 13, n. 47, jan./mar. 1989.

_____. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 26.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. de José de Sousa e Brito e José António Veloso. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1969.

LOPES FILHO, Osires Azevedo. Mesa de Debates: Impostos federais (IR-IPI-IOF) no VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE, em São Paulo: 1992. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, n. 60, [s.d.].

MACHADO, Hugo de Brito. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições sociais*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Resenha Tributária, 1992 (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 17).

_____. *Curso de direito tributário*. 20. ed. rev. atual. e ampl. de acordo com as EC 32 e 33/2001. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, Schubert de Farias. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. Segurança Jurídica e Tributação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros Editores, ano 13, n. 47, jan./mar. 1989.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Editora Max Limonad, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Bushatsky, 1977, v. 3.

_____. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

_____. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. refundida, ampl. e atual. até a Emenda Constitucional 39, de 19.12.2002. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

_____. *Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

MELO, José Eduardo Soares de. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003.

_____. Contribuições na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano 12, n. 45, jul./set. 1988.

_____. Contribuições Sociais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Contribuições Sociais — questões polêmicas*. São Paulo: Dialética, 1995.

_____. *Contribuições sociais no sistema tributário*. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quatier Latin, 2004.

MOREIRA, João Baptista. *Tratado de direito tributário brasileiro: A contribuição de melhoria: a imposição da valorização imobiliária*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Pádua: CEDAM, 1973.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

_____. Contribuições sociais, desvio de finalidade e a dita reforma da Previdência Social brasileira. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 108, set. 2004.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Taxas de Polícia*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6. ed. rev. e atual. cfe EC 42/03. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004.

PAULSEN, Leandro. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002.

PIRES, Adilson Rodrigues. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: Hugo de Brito Machado (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946*. 2. ed., v. IV, Rio de Janeiro: Borsoi Editor, 1953.

_____. *Comentários à Constituição de 1969*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

PONTES, Helenilson Cunha. Notas sobre o regime jurídico-constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 6, 2002.

QUEIROZ, Mary Elbe. *A regra-matriz de incidência do imposto de renda: Princípios. Conceitos. Renda transnacional. Lançamento. Apreciações críticas*. São Paulo, 2001, 576 f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

QUERALT, Juan Martins; SERRANO, Carmelo Lozano. *Curso de derecho financiero y tributario*. 2. ed. Madrid: Tecnos, 1991.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *O princípio da anterioridade da lei tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Contribuições Sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições sociais*. São Paulo: Centro de Extensão

Universitária; Resenha Tributária, 1992. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 17)

_____. Natureza jurídica das contribuições do art. 149 da Constituição. 3^o *Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário*, São Paulo, 24/25 de novembro de 1994.

RODRIGUES, Priscilla Figueiredo da Cunha. *Contribuição de melhoria*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

SAKAKIHARA, Zuudi. In FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003)*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. Contribuição - Lucros - A incidência da contribuição social prevista na Constituição de 1988 sobre lucros com isenção condicionada de imposto de renda. Inconstitucionalidade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano 13, n. 50, out./dez. 1989.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. 1. Congresso Internacional de Direito Tributário — IBET. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998.

_____. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Lançamento tributário*. 2. ed. rev. e ampl. [Prêmio “Livro do Ano” da Academia Brasileira de Direito Tributário]. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. *Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação*. São Paulo, 2006, 20 f. Trabalho inédito.

SCHEFFEL, Roselí Silma. *Natureza jurídica das contribuições sociais*. São Paulo, 1996, 136 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. I.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25. ed. rev. e atual. nos termos da Reforma Constitucional (até a EC n. 48, de 10.8.2005). São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Ed. póst. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003.

SOUZA, Hamilton Dias. Contribuições para a seguridade social. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições Sociais*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Resenha Tributária, 1992. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 17).

SOUZA, Ricardo Conceição. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003.

TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2002.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 13. ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 48, de 10.08.2005, e a LC nº 118, de 9.2.2005, que adaptou o Código Tributário Nacional e a Lei de Falências. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. Liberdade, segurança e justiça no direito brasileiro. *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. 1. Congresso Internacional de Direito Tributário — IBET. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Trad. de Marco Aurélio Grecco. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, EDUC, 1976.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação de direito*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

_____. Lógica jurídica. In: *Escritos filosóficos e jurídicos*. São Paulo: Axis Mundi, 2003, v.2.

VILLEGAS, Héctor B. *Curso de direito tributário*. Trad. de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*. Lisboa: [s.n.] 1981, v.1.

_____. Mesa de debates: Impostos federais (IR – IPI – IOF). VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário realizado em 16, 17 e 18 de setembro de 1992. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, n. 60, [s.d.].

_____. Mesa de debates: Princípios da anterioridade e da irretroatividade no V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE, em São Paulo: 1991. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano 15, n. 56, abr./jun. 1991.

_____. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

ZAGREBELSKI, Gustavo. *Diritto Costituzionale: Il Sistema delle Fonti Del Diritto*. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1988, v. 1.