



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSU  
MESTRADO PÚBLICO EM DIREITO CONSTITUCIONAL**

**CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS: PERFIL CONSTITUCIONAL**

**JULIANNA VASCONCELOS DE ALCÂNTARA**

**FORTALEZA  
2007**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSU  
MESTRADO PÚBLICO EM DIREITO CONSTITUCIONAL**

**CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS: PERFIL CONSTITUCIONAL**

**JULIANNA VASCONCELOS ALCÂNTARA**

Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito (Direito Constitucional), sob a orientação do Professor Doutor Carlos César Sousa Cintra.

**Orientador:** Dr. Carlos César Sousa Cintra

**FORTALEZA  
2007**



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSU**  
**MESTRADO PÚBLICO EM DIREITO CONSTITUCIONAL**

## **CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS: PERFIL CONSTITUCIONAL**

**JULIANNA VASCONCELOS ALCÂNTARA**

Dissertação aprovada em

COMISSÃO EXAMINADORA

---

Carlos César Sousa Cintra

---

Hugo de Brito Machado

---

Raimundo Bezerra Falcão

*Aos meus pais.*

## AGRADECIMENTO

A Deus, Nosso Senhor Jesus Cristo, que é o Senhor da minha vida e sem Ele não sou nada e não sou capaz de nada. Pelas horas de tristeza e dor durante as quais sempre enxugou minhas lágrimas e por transformar meu pranto em alegria.

A Nossa Senhora Mãe de Deus e minha mãe, por sua companhia constante e sua intercessão.

A minha mãe Rita, por tanto amor e dedicação nos momentos difíceis, sobre quem nunca pesou o sacrifício de me dar a melhor educação, que é exemplo de força e coragem.

Ao meu esposo Rodrigo, meu amor, por tanta paciência, apoio e torcida por esta vitória.

As minhas irmãs, Germana e Leandra, por suas orações e disponibilidade em me ajudar sempre que preciso. Valeu!!!

A minha amada avó Odília.

As minhas queridas tias por tanto carinho.

Aos meus primos, por alegrarem a minha vida.

Ao meu afilhado Gustavo, que é tão especial.

À Toca de Assis, em especial ao Padre Roberto, por me levar a Deus.

À professora Lírida, por me apoiar na vida acadêmica.

Ao Professor Carlos César Sousa Cintra, por seu tempo gasto comigo, por sua excelente orientação e pelo grande incentivo.

Ao Professor Hugo de Brito Machado, que me inspira em suas obras.

Ao Professor Raimundo Bezerra Falcão, por quem tenho profunda admiração por sua simplicidade e sabedoria.

## RESUMO

O presente trabalho tem como objeto de estudo as contribuições especiais, um tipo de espécie tributária. Tal exação é disciplinada no art.149 da Constituição Federal, que apresenta suas principais características: a destinação do produto de sua arrecadação a um determinado fim e a não-restituição do mesmo. A partir da análise de algumas das contribuições especiais, tais como as de custeio do serviço de iluminação pública, as do FGTS, as instituídas pela Lei Complementar nº. 110/2001, a confederativa e a assistencial, notou-se que elas não possuíam as características anteriormente citadas. Por conta disso, a fim de facilitar a compreensão deste trabalho, passei a denominar essas contribuições especiais de pseudo-contribuições, já que não se enquadravam ao aspecto constitucional. Essas conclusões deram-se a partir do estudo da Constituição Federal, doutrina e jurisprudência referentes ao tema em questão.

Palavras-Chave: Contribuições especiais. Constituição Federal brasileira. Pseudo-contribuições.

## ABSTRACT

The present work has as objective of study, the special contributions, a special type of taxes. Such exaction is disciplined in art.149 of the Federal Constitution, which presents its main characteristics: the destination of the product of its collection to one determined mean and its non-restitution. From the analysis of some of the special contributions, such as of expenditure of the service of public illumination, of the FGTS, the ones instituted by the Complementary Law n° 110/2001, the confederative and the assistive, it was noticed that they did not have the previously cited characteristics. For this account, in order to facilitate the understanding of this work, I started to call these special contributions of pseudo-contributions, since they did not fit to the constitutional aspect. Those conclusions happened because of the study of the Federal Constitution, doctrine and jurisprudence referring to the subject in question.

Key words: Special contributions. Brazilian Federal Constitution. Pseudo-contributions.

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO .....	9
2	Evolução Histórica da Atividade Tributária .....	11
2.1	Idade antiga .....	11
2.2	Idade média .....	11
2.3	Estado liberal.....	12
2.4	Estado social.....	14
2.5	Parafiscalidade.....	15
3	Contribuições como instrumento de efetivação dos direitos fundamentais.....	18
3.1	As dimensões dos direitos fundamentais .....	19
3.2	Os direitos fundamentais da primeira dimensão .....	20
3.3	Os direitos fundamentais da segunda dimensão.....	20
3.4	Os direitos fundamentais da terceira dimensão.....	20
3.5	Os direitos fundamentais da quarta dimensão.....	21
3.6	Os direitos fundamentais da quinta dimensão.....	21
3.7	Aspectos material e formal dos direitos fundamentais .....	21
3.8	Impossibilidade de alteração dos direitos fundamentais.....	23
4	Evolução histórica das contribuições .....	28
4.1	Legislação.....	28
4.2	Doutrina.....	29
4.2.1	Classificação bipartide dos tributos .....	30
4.2.2	Classificação tripartide dos tributos.....	30
4.2.3	Classificação quadripartide das espécies tributárias .....	32
4.2.4	Classificação quinquinpartide .....	32
4.3	Jurisprudência.....	33
5	CARACTERÍSTICAS DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS .....	35
5.1	Terminologia .....	35
5.2	Características acidentais .....	36



5.2.1	Aspecto pessoal .....	36
5.2.2	Aspecto material .....	40
5.3	Característica peculiar das contribuições especiais .....	44
6	NORMAS APLICÁVEIS ÀS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS .....	49
6.1	Natureza jurídica.....	49
6.2	Princípios peculiares .....	50
6.3	Regime jurídico constitucional geral .....	50
7	AS SUBESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS .....	58
7.1	Contribuições sociais .....	58
7.2	Contribuições de intervenção no domínio econômico.....	67
7.2.1	CIDE – instrumento de incentivo ou coação? .....	70
7.2.2	Áreas de intervenção.....	71
7.2.3	Capacidade para instituir CIDE.....	74
7.2.4	CIDE e aspectos formais.....	74
7.2.5	CIDE e o sujeito passivo .....	77
7.2.6	CIDE e aspecto temporal.....	79
7.2.7	Algumas contribuições de intervenção no domínio econômico.....	79
7.3	As contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas .....	87
7.3.1	Conceito de categorias profissionais e econômicas .....	87
7.3.2	Competência para instituir contribuições das categorias profissionais.....	88
7.3.3	Sujeito passivo das contribuições profissionais.....	89
7.3.4	Contribuição sindical .....	89
8	Pseudo-contribuições.....	93
8.1	Contribuição de iluminação pública .....	93
8.2	Contribuição do FGTS.....	99
8.2.1	Operacionalização do FGTS .....	99
8.2.2	Natureza jurídica do FGTS.....	100
8.3	As “contribuições sociais” criadas pela Lei Complementar 110/2001 .....	103
8.3.1	Análise crítica .....	106
8.4	As contribuições confederativas .....	107
8.5	Contribuições assistenciais.....	109
9	CONCLUSÃO .....	110
10	REFERÊNCIAS .....	112

# 1 INTRODUÇÃO

O Estado tem como objetivo precípua realizar o bem comum, ou seja, atender aos anseios da coletividade.

Para responder a esse desafio, criou-se o tributo, que o CTN define como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada”.

A atividade tributária no Estado de Direito, como é o caso do Brasil, é disciplinada por lei. O diploma normativo autoriza a cobrança e lhe serve de limite. Por outro lado, é segurança de pagar apenas o estabelecido ao cidadão. O Estado de Direito evoluiu para buscar a justiça e se tornou Estado Democrático de Direito. Agora, além da segurança normativa, busca-se a igualdade material na lei.

Constatam-se, há anos, dois grandes problemas na sociedade brasileira. Um deles é o pagamento de uma enorme carga tributária e, em contrapartida, poucos serviços são prestados pelo Estado de maneira satisfatória. Assim, o cidadão acaba pagando tributo e tem que se socorrer do uso de serviços da iniciativa privada, que a cada dia mais assume os serviços estatais.

Outro é o desrespeito à Constituição Federal. Os limites traçados pelo Texto Maior são constantemente alterados para atender aos interesses de governos que apenas querem arrecadar e pouco fazem em prol da sociedade. A toda hora, espera-se a criação de um novo tributo.

Na aula de Mestrado, o professor Hugo de Brito Machado afirmou que vai chegar o tempo em que o ato de respirar vai se tornar fato gerador do tributo e acentuou a crítica ao deixar claro que inspirar seria um tributo e expirar ensejaria a cobrança de outro tributo.

Um dos tributos que mais proliferam no Sistema Tributário brasileiro são as contribuições especiais, que se constituem no objeto de estudo do presente trabalho. Pretende-se, portanto, pesquisar os contornos constitucionais da referida exação e suas características peculiares. Assim, divide-se o trabalho em sete capítulos.

O primeiro capítulo aborda a evolução da atividade tributária desde a Idade Antiga até os dias atuais. Saber em que contexto as contribuições especiais surgiram é pedra de salto para aprofundar o tema.

A seguir, demonstrar-se-á a vinculação das contribuições com os direitos fundamentais.

Na seqüência, far-se-á uma retrospectiva histórica da legislação, jurisprudência e doutrina sobre o assunto.

Visto como no presente se enquadram as contribuições especiais, no terceiro capítulo procurar-se-á apontar suas características, as quais serviram de base para se verificar se determinado tributo é ou não contribuição.

No capítulo cinco, comenta-se sobre as normas que incidem sobre contribuições e quais seriam os princípios informadores.

Visto os aspectos gerais das contribuições especiais, prosseguir-se-á com sua classificação. Aqui, trazem-se relevantes debates sobre cada subespécie de contribuição como: sujeito ativo e sujeito passivo, hipótese de incidência e fato gerador, além de questionamentos levantados por doutrinadores.

Por fim, após delineadas as contribuições, apontar-se-ão algumas “pseudo-contribuições”, que são falsas contribuições por violarem a sistemática da Constituição sobre tal espécie tributária.

A pesquisa foi eminentemente doutrinária e jurisprudencial, com o intuito de revelar os diversos posicionamentos sobre este confuso tema.

Serão abordados temas de Direito Constitucional, Direito Administrativo e, principalmente, de Direito Tributário.

Longe se estar da pretensão de se exaurir o tema, mais se busca apenas apresentar algo de fácil entendimento.

## 2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA

Antes de ingressar no tema objeto de estudo, far-se-á um paralelo da atividade tributária<sup>1</sup> ao longo da história, uma vez que isso irá ajudar numa melhor compreensão do contexto em que se deu o surgimento das contribuições sociais.

### 2.1 Idade antiga

Falar de tributos remonta ao surgimento das primeiras sociedades organizadas.

A Grécia Antiga era formada por Cidades-Estados, onde cada polis vivia de forma independente, com uma cultura, um governo e regras próprias. Não havia centralização política.

De forma geral, vigorava a idéia da liberdade homem-grego. Portanto, a tributação foi realizada através de tributos indiretos de consumo, aduana e similares, conforme explica Werther Botelho Spagnol<sup>2</sup>. As imposições diretas do tributo eram vistas como agressoras da liberdade individual, porquanto o cidadão fazia doações espontâneas para financiar atividades de interesse comum, como festas e construções de monumentos públicos.

A freqüência das guerras reforçou a cobrança dos tributos a todos os cidadãos que deveriam pagar o imposto extraordinário de guerra, que cada vez mais se tornava imposto de caráter ordinário. Na época do Império Romano, observa-se uma organização política e administrativa mais complexa, o que exigia uma tributação mais rígida. Se na Grécia havia descentralização política, em Roma, preponderou a idéia de um Estado forte e centralizado.

### 2.2 Idade média

Com a decadência do Império Romano, fortalece-se de novo a idéia de autonomia política, só que agora era autonomia dos feudos.

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p.55.

<sup>2</sup> SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p.6.

Os feudos eram pequenas propriedades de terra pertencentes ao senhor feudal, o qual prestava proteção a seus súditos, que trabalhavam na lavoura e eram seus servos.

O sistema feudal<sup>3</sup> foi marcado pela supremacia das idéias da igreja e da nobreza, que eram as classes dominantes.

Ao tratar sobre o ressurgimento da tributação, Alberto Nogueira<sup>4</sup> relata que, na Idade Média, época marcada pelo sistema feudal, o imposto mantinha seu caráter excepcional, pois as receitas dos domínios reais constituíram o essencial dos recursos públicos. O rei e a igreja não precisavam do povo para manter sua ostentação. Santo Tomás de Aquino<sup>5</sup> admitia a tributação em caso de escassez das rendas patrimoniais dos príncipes e aconselhava a constituição do tesouro como reserva para os maus dias.

O mercantilismo nasce fruto das monarquias absolutas no século XVI de cunho nacionalista e intervencionista, defendendo uma maior posse de ouro e dinheiro para o Estado. A burguesia desponta como nova classe, que a cada dia se mostrava mais forte e desejosa do poder.

A passagem do Estado Absolutista<sup>6</sup> para o Estado Moderno não se deu de uma forma tranqüila e contou com a ajuda da burguesia promissora, cansada dos privilégios da nobreza e da igreja. Foi fundamental a influência das doutrinas jusnaturalistas que apareceram no século XVI, atribuindo ao homem uma série de direitos naturais, inalienáveis e incondicionais.

## 2.3 Estado liberal

Do século XVIII ao século XX, o mundo atravessou duas grandes revoluções - a da liberdade e a da igualdade -. Cada revolução tentou tornar efetiva uma forma de Estado. Em 1789, a burguesia investe no terceiro estado para a tomada do poder. Ocorre a Revolução Francesa, que trouxe a tríade liberdade, igualdade e fraternidade como lema e fez o homem burguês ocupar o centro de toda sociedade. Entretanto, não se pode deixar de ressaltar que se tratava de um direito extremamente individualista, fruto de apenas uma classe inflamada, que queria, na verdade, defender a doutrina de uma pequena parcela da sociedade, alijando grande

---

<sup>3</sup> MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Coimbra: Coimbra Editora, 1998.v.IV. p. 60-62.

<sup>4</sup> NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, regionalização e tributação. A nova matriz mundial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 216-217.

<sup>5</sup> MORRIS, Clarence. **Os grandes filósofos do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 49-70.

<sup>6</sup> MIRANDA, Jorge, op. cit., 1998. p.78-81.

parcela da população do seu gozo. Portanto, o povo só foi útil para estourar a revolução, e o lema da liberdade só foi mantido no aspecto formal.

Promulgaram-se as Constituições do Estado de Direito<sup>7</sup> e se deram a separação de poderes<sup>8</sup> e as Declarações de Direitos<sup>9</sup>. Formava-se o Estado Liberal. Na doutrina do liberalismo, o Estado esmagava o indivíduo, pois tolhia sua liberdade. A intervenção estatal deveria ser a menor possível.

O Estado de Direito era o Estado da legalidade. A lei inspirava confiança aos homens.

Em relação a tributação, o Estado de Direito provocou uma mudança radical. Na antigüidade e na época do feudalismo, a relação tributária era vista como relação de poder e sinal de servidão para quem pagasse a exação. No Estado de Direito, a relação tributária passou a ser vista como relação jurídica, porquanto a lei impedia abusos.

Logo no início do novo modelo de Estado que se instalava, houve o fisiocratismo, corrente do liberalismo econômico que defendia a retomada dos recursos fundiários ainda sob influência do Antigo Regime. Raimundo Bezerra Falcão<sup>10</sup>, ao analisar esse momento histórico, ressalta: “Do ponto de vista tributário, os fisiocratas, admitindo que o produto líquido, a riqueza real partiria somente da terra, preconizavam um sistema tributário que gravasse direta e unicamente a renda dos proprietários de terras. [...]”

Entretanto, o pai do liberalismo foi Adam Smith, que se distanciou da terra em sua forma de pensar. Afirmava que bastariam três coisas para o Estado se erguer: paz, impostos módicos e uma administração tolerável da justiça. Raimundo Bezerra Falcão resume a tributação durante o Estado Liberal:

O liberalismo econômico, pelo menos em sua formação, passou ao largo da extrafiscalidade, de uma maneira geral. Destacaram-se alguns efeitos dos gastos públicos e de certos impostos, fê-lo incidentalmente ou sem uma preocupação especial com isso, que conduziu a uma sistematização. Com efeito, duas idéias básicas, freqüentemente mescladas de elementos políticos e filosóficos, orientaram as propensões da doutrina: a) a crença de que a administração pública era irracional e ineficiente, do que resultariam gastos improdutivos, donde acreditar-se que a arrecadação tributária deveria ficar limitada ao mínimo indispensável para financiar tais impostos; b) a fazenda pública deveria ser natural, balizando-se por objetivos

---

<sup>7</sup> VERDÚ, Pablo Lucas. **A luta pelo Estado de Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p.1-13.

<sup>8</sup> BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. São Paulo: Malheiros, 2005. p.134-146.

<sup>9</sup> Id. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 527-528.

<sup>10</sup> FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 94.

puramente fiscais. Era a fé em que a marcha do mundo dar-se-ia por si mesma. A regra de deixar as coisas como se encontram.<sup>11</sup>

No século XIX, o Estado Burguês não se sustentava mais, pois trazia em si uma contradição. Paulo Bonavides<sup>12</sup> fala com precisão acerca da contradição de pensamentos que surgiu da Revolução Francesa, que tanto acolheu as idéias de Rousseau como as de Montesquieu<sup>13</sup>. Este negava a soberania estatal e achava necessária a separação de poderes para enfraquecer o Estado. Já Rousseau<sup>14</sup>, o filósofo do contrato social, tinha como dogma a soberania popular baseada na igualdade e defendia a corrente monista do poder. O Estado Liberal<sup>15</sup> precisava tornar-se Estado Liberal-Democrático se quisesse permanecer no poder.

A democracia revitalizou a sociedade que já não poderia acolher somente as idéias liberais frente às pressões sociais feitas pela classe sempre excluída, o povo. Aos poucos, o Estado jurídico moderno percebe que é possível reconciliar a personalidade humana com o poder. O homem passa a sentir-se seguro no Estado e este passa a ter responsabilidades mais amplas. O Estado Liberal transformou-se em Estado Social. Paulo Bonavides<sup>16</sup> ensina com maestria ao afirmar que:

À medida, porém, que o Estado tende a desprender-se do controle burguês de classe, e este se enfraquece, passa ele a ser, consoante as aspirações de Lorenz von Stein, o Estado de todas as classes, o Estado fator de reconciliação, o Estado mitigador de conflitos sociais e pacificador necessário entre o trabalho e o capital.

## 2.4 Estado social

O Estado Social é o que se acha contido juridicamente no constitucionalismo democrático. Caracteriza-se por ser um Estado de coordenação e colaboração dentre os homens da paz e da justiça. O Estado de cunho capitalista, para garantir-se no poder, toma as rédeas e intervém na sociedade em prol de todos. Se no Estado Liberal o Estado caminhava longe do indivíduo, no Estado Social, homem e Estado caminham lado a lado.

<sup>11</sup> Ibid., 1981. p. 105.

<sup>12</sup> BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p.50.

<sup>13</sup> MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **Estudos temáticos de direito constitucional**. Fortaleza: Casa de José de Alencar Programa Editorial, 2000. p.224.

<sup>14</sup> MORRIS, Clarece, op. cit., 2002. p.211-225.

<sup>15</sup> VERDÚ, Pablo Lucas, op. cit., 2007. p.75.

<sup>16</sup> BONAVIDES, Paulo, op. cit., 2004. p. 185.

A Constituição Federal de 1988 prescreve, no seu art 1º, que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito<sup>17</sup>, o que significa que o Estado atual não possui apenas um aspecto formalista, que se importa somente com a segurança jurídica, mas também é comprometido com a realização da justiça social. Entretanto, observa-se cada vez mais a aplicação fiel da lei sem se preocupar com os princípios e valores que permeiam todo o ordenamento jurídico.

Paulo Bonavides<sup>18</sup> não só vê ao longo da história apenas a formação do Estado Liberal e sua transformação em Estado Social como também divide o Estado Social das Constituições Programáticas<sup>19</sup>, caracterizadas pelas declarações de direito no plano abstrato; e, por fim, o Estado Social dos Direitos Fundamentais, capacitado à concretização de tais direitos.

Portanto, o atual Estado Brasileiro enquadra-se neste Estado Social voltado a efetivar direitos indispensáveis à natureza humana. Dessa forma, toda atividade realizada pelo Estado tem como fim os direitos fundamentais, inclusive a atividade tributária. Esta não pode ser vista apenas com finalidade de arrecadar dinheiros aos cofres públicos, mas como instrumento hábil para alcançar esses novos anseios. Não cabe ao Estado adotar uma conduta omissiva de respeitar os direitos humanos e permanecer inerte quanto à efetivação de tais direitos. Quanto à atividade tributária, foco do trabalho apresentado, pode-se dizer que o tributo deve ser instrumento das diretrizes governamentais realizadoras dos direitos humanos.

## 2.5 Parafiscalidade

A atividade tributária pode ser classificada em fiscal, extrafiscal e parafiscal, conforme seja o objetivo a ser atingido pelo Estado. O tributo é fiscal quando o Estado o institui apenas com fins de arrecadar dinheiro aos cofres públicos. A extrafiscalidade é caracterizada quando o tributo busca uma função além da arrecadação, ou seja, tenta alterar o comportamento social, a exemplo do que ocorre quando aumenta as alíquotas do cigarro para desestimular o vício. Já a parafiscalidade representava a capacidade tributária ativa consistente na arrecadação das contribuições por outras pessoas diversas das pessoas políticas que gozam de poder para sua instituição, nas palavras de José Eduardo Soares de Melo<sup>20</sup>.

---

<sup>17</sup> SILVEIRA, Geovana Faza da. As contribuições sociais no contexto do Estado democrático de direito e o problema da desvinculação do produto arrecadado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº. 105, jun. 2004.

<sup>18</sup> BONAVIDES, Paulo, op. cit., 2004. p.29.

<sup>19</sup> MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p.9.

<sup>20</sup> MELO, José Soares de. *As contribuições no sistema tributário*. São Paulo: Dialética, 2003. p.357.



A palavra *parafiscalité* teria sido usada pela primeira vez em 1947, no *Inventaire Schumann*, segundo José Eduardo Soares<sup>21</sup>, para se referir às necessidades decorrentes das guerras, principalmente havidas na Europa, como alimentação, moradia e assistência médica ao povo. Essa prestação de serviços não fazia, à época, parte das obrigações que deveriam ser cumpridas pelo Estado Liberal. Este tinha como função própria arrecadar tributos realizando uma atividade tipicamente fiscal. Já a expressão parafiscalidade era usada para designar a tributação realizada por delegação a outro órgão, paralelo ao Estado, com destinação específica da arrecadação a um fim.

A delegação de tarefas do Estado a órgãos não estatais, mais realizadores de serviços, foi uma grande válvula de escape para aquelas novas necessidades que exigiam ação imediata, incompatível com as regras de uma previsão orçamentária e uma administração centralizadora. Entretanto, o funcionamento desses serviços descentralizados<sup>22</sup> exigia recursos próprios o que levou à criação das contribuições parafiscais ou especiais, que seriam contribuições paralelas situadas ao lado das finanças do Estado.

Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>23</sup> diz não ser recente a parafiscalidade no Brasil e, ao tratar do tema, faz uma regressão histórica apontando: a Lei de acidentes do trabalho, de 1919, a Lei nº 3.724, que criou a Caixa de Aposentadoria e Pensões dos Ferroviários, o Decreto nº 20.465, de 1931, que foi a primeira lei orgânica de previdência social, e a previsão nas Constituições, a partir de 1934.

Paulo de Barros Carvalho<sup>24</sup> vislumbra a parafiscalidade quando o sujeito ativo, que não é titular da competência, recebe atribuições de arrecadar e fiscalizar tributo, ficando com o produto arrecadado, tendo livre disponibilidade para aplicá-lo em suas atividades específicas.

Para fins de parafiscalidade, não se concorda que seja necessário que o dinheiro arrecadado fique com a pessoa que recebeu a delegação para arrecadar.

Nicolau Konkel Junior.<sup>25</sup> advoga no sentido de que a Constituição Federal de 1988 tornou irrelevante, para definição da parafiscalidade, a qualidade daquele que se faz, às vezes,

---

<sup>21</sup> Id. **Contribuições sociais no sistema tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006. p.97.

<sup>22</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 15. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006. p.375.

<sup>23</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compendio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p.624.

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2007. p.147-148.

<sup>25</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições sociais: Doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

de sujeito ativo. O Texto Maior elegeu como critério para definir a parafiscalidade a afetação da receita a um determinado fim.

A exclusão do critério, destinação do produto da arrecadação, se deu pelo fato de parte da doutrina continuar amarrada à prescrição estabelecida no art.4º do CTN<sup>26</sup>, estabelecido sob a égide do CTN, que afirma, no inciso II, ser irrelevante a destinação legal do produto da sua arrecadação para definir a natureza jurídica do tributo. Entretanto, observa-se mais adiante que a Constituição acrescentou, para distinguir as espécies tributárias, empréstimo compulsório e contribuições especiais, a destinação do produto da arrecadação. Quer seja no sentido usado por uma ala da doutrina quer por outra, a pesquisadora concorda com Eduardo Rocha Dias, que alerta quanto ao uso da expressão parafiscalidade nos dias atuais:

A ampliação das tarefas do Estado não permite mais considerar suas ações nas ordens econômicas e sociais como atividades ‘complementares’ ou atípicas, o que aconselha abandonar a noção de parafiscalidade. Além disso, as contribuições se sujeitam à previsão orçamentária e ao controle pelo Legislativo e pelo Tribunal de Contas, notas que se encontravam ausentes na parafiscalidade ‘clássica’.<sup>27</sup>

Portanto, o termo parafiscalidade não é mais adequado em um Estado Social, que ampliou suas obrigações com a sociedade, não existindo mais uma divisão do que seja atividade paralela ou não, pois tudo deve ser provido pelo Estado. Apesar de as contribuições especiais estarem comprometidas com a possibilidade de alteração da realidade social brasileira, é mister esclarecer que determinado tributo não pode promover qualquer direito que o Estado entenda necessário, mas somente aqueles direitos de segunda e de terceira dimensões consagrados constitucionalmente e realizadores dos objetivos traçados no capítulo referente à Ordem Econômica e à Ordem Social. Portanto, não é livre e fora de qualquer controle a instituição de contribuições especiais. Diz-se que as contribuições são instrumentos para concretizar direitos de segunda e de terceira dimensões que requerem do Estado uma atividade positiva, pois os direitos de primeira dimensão exigem uma atividade negativa do Estado em respeitar a liberdade e a esfera privada dos indivíduos.

---

<sup>26</sup> Art. 4º do CTN “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da específica obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la: I- a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II- a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

<sup>27</sup>DIAS, Eduardo Rocha. **As contribuições no sistema tributário**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 220.

### 3 CONTRIBUIÇÕES COMO INSTRUMENTO DE EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

A escolha pela expressão direitos fundamentais, em vez de direitos humanos ou direitos naturais, não se trata de uma mera questão de palavras. Na França, muitas palavras foram usadas: *droit individuelle*<sup>1</sup>, *liberté publique et individuelle*<sup>2</sup>, *libertes publiques*<sup>3</sup>. Em 1875, a preferência se deu por “direitos individuais” e, em 1920, usa-se o termo “liberdade individual”, com algumas variações significando aqueles direitos reconhecidos e oponíveis ao Estado francês.

José Adércio Leite Sampaio<sup>4</sup> mostra que, nos Estados Unidos, a nomenclatura também variou entre direitos inalienáveis, direitos civis, liberdades individuais, direitos e liberdades pessoais, direitos e privilégios particulares. Dworkin<sup>5</sup> fala apenas em “direitos”, embora trate também dos “direitos constitucionais” e dos “direitos morais individuais”, ao mencionar as posições jurídicas dos indivíduos protegidos contra a vontade da maioria ou do Estado. Assim, cada país usa uma nomenclatura própria.

No Brasil, a história se repete, haja vista que o Texto Constitucional usou expressamente “direitos civis ou individuais e políticos”, em 1824 e em 1937. Já as Constituições de 1891, 1934, 1946 e 1967/69 usaram “Declarações de Direitos”. Pontes de Miranda<sup>6</sup> passou a empregar “direitos fundamentais, sendo aqueles que eram oponíveis ao Estado”.

A Constituição de 1988, que se posicionou pelo título “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, incluindo no rol bastante extenso os direitos de titularidade individual e coletiva, bem como os direitos políticos, sociais e relativos à nacionalidade, não deixa de usar

---

<sup>1</sup> Tradução: direito individual.

<sup>2</sup> Tradução: liberdade pública e individual.

<sup>3</sup> Tradução: liberdades públicas.

<sup>4</sup> SAMPAIO, José Adércio Leite. **Direitos fundamentais, retórica e historicidade**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p.11.

<sup>5</sup> DWORKIN apud Ibid., 2004. p.12.

<sup>6</sup> PONTES DE MIRANDA apud Ibid., 2004. p.19.

outros termos em diferentes dispositivos. Explica Ingo Wolfgang Sarlet a diferenciação dos termos com precisão:

Assim, com base no exposto, cumpre traçar uma distinção, ainda que de cunho didático, entre as expressões ‘direitos do homem’ (no sentido de direitos naturais não, ou ainda não positivados), ‘direitos humanos’ (positivados na esfera do direito internacional) e ‘direitos fundamentais’ (direitos reconhecidos ou outorgados e protegidos pelo direito constitucional interno de cada Estado). [...] A utilização da expressão ‘direitos do homem’, de conotação marcadamente jusnaturalista, prende-se ao fato de que se torna necessária a demarcação precisa entre a fase que, inobstante sua relevância para a concepção dos direitos fundamentais e humanos, precedeu o reconhecimento destes pelo direito positivo interno e internacional e que, por isso, também pode ser denominada de uma pré- história dos direitos fundamentais.<sup>7</sup>

A mesma distinção é feita de maneira semelhante por José Adércio Leite Sampaio<sup>8</sup>. Por se referir o assunto ao Direito Tributário, e sabendo que este só acolhe direitos expressamente previstos na lei, cumprindo assim a legalidade cerrada exigida por esse ramo do direito, outro termo não seria tão adequado quanto direitos fundamentais, uma vez que estes direitos são reconhecidos e positivados na esfera do direito constitucional de determinado Estado.

Em igual sentido se refere Alexy<sup>9</sup>, ao referir que a Lei Fundamental da Alemanha estabelece direitos fundamentais positivamente válidos.

### 3.1 As dimensões dos direitos fundamentais

Paulo Bonavides<sup>10</sup>, ao iniciar o estudo dos direitos fundamentais em gerações, aponta o lema da Revolução Francesa: Liberdade, Igualdade e Fraternidade como a seqüência histórica de sua gradativa institucionalização e conclui que os direitos fundamentais passaram na ordem institucional a manifestar-se em três gerações sucessivas, que traduzem sem dúvida um processo cumulativo e qualitativo. Daí explica que melhor seria usar o termo dimensões e não gerações, uma vez que este último termo invoca uma idéia de superação, como se uma geração seguinte excluísse ou superasse a outra.

<sup>7</sup> SARLET, Ingo Wolfgang **A eficácia dos direitos fundamentais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 36-37.

<sup>8</sup> Ler SAMPAIO, Jose Adércio Leite. **Direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 7-58.

<sup>9</sup> ALEXY, Robert. Teoria de Los derechos fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2001. p.28. Ao definir o que seja *La teoria de los derechos fundadamentales de la ley fundamental* “*Uma teoria de los derechos fundamentales de la Ley Fundamental es una teoria de determinados derechos fundamentales positivamente validos*”.

<sup>10</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p.560.

### **3.2 Os direitos fundamentais da primeira dimensão**

Os direitos da primeira dimensão<sup>11</sup> têm por titular o homem, visto em sua individualidade. Revelam um caráter de subjetividade. Esses direitos são frutos do pensamento do homem-burguês voltado para si e desejoso de ver o Estado respeitando sua esfera individual. Ingo Wolfgang Sarlet<sup>12</sup> ressalta-os como direitos de cunho negativo, uma vez que dirigidos a uma abstenção, e não a uma conduta positiva por parte dos poderes públicos, sendo, neste sentido, direitos de resistência ou de oposição perante o Estado. Aqui se enquadram os direitos de inspiração jusnaturalista: os direitos à vida, à liberdade e à propriedade.

Os direitos do contribuinte são advindos do direito de propriedade e se concretizam no Texto Constitucional com a proibição do tributo com efeito de confisco. Quanto ao direito de liberdade, pode-se apontar a proibição de se criar tributos utilizando-se as limitações de tráfego de pessoas ou bens.

### **3.3 Os direitos fundamentais da segunda dimensão**

Já na segunda dimensão<sup>13</sup>, o homem não é visto fazendo oposição ao Estado, mas exigindo comportamentos positivos do Estado. Agora, o Estado é cobrado a realizar a justiça social. O clássico direito da segunda geração é o direito de igualdade, entendida como material. Enquadra-se aqui na segunda geração o direito de pagar tributo segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo.

### **3.4 Os direitos fundamentais da terceira dimensão**

Esses direitos de terceira dimensão<sup>14</sup> residem basicamente na sua titularidade coletiva. Destinam-se não mais ao homem visto em sua individualidade e buscam proteger grupos humanos. Os direitos que aqui se enquadram são denominados direitos de solidariedade ou de fraternidade. Ingo Wolfgang Sarlet mostra a problemática quanto a esses direitos:

No que tange á sua positivação, é preciso reconhecer que, ressalvadas algumas exceções, a maior parte destes direitos fundamentais da terceira dimensão ainda (inobstante cada vez mais) não encontrou seu reconhecimento na seara do direito constitucional, estando, por outro lado, em face de consagração no âmbito

---

<sup>11</sup> Ibid., p.562.

<sup>12</sup> SARLET, Ingo Wolfgang, op. cit., 2006. p.56.

<sup>13</sup> BONAVIDES, Paulo, op. cit., 2007. p.564.

<sup>14</sup> BONAVIDES, Paulo, op. cit., 2007. p.569.

internacional, do que dá conta um grande número de tratados e outros documentos transnacionais nesta seara.<sup>15</sup>

Enquadra-se nesse contexto os direitos fundamentais do contribuinte reconhecidos por tratados.

### **3.5 Dos direitos fundamentais da quarta dimensão**

Paulo Bonavides<sup>16</sup> posiciona-se favorável ao reconhecimento dos direitos da quarta dimensão, afirmando serem o resultado da globalização dos direitos fundamentais, levando ao ponto mais alto de universalidade no plano institucional. Considera quanto a esses direitos a dificuldade do reconhecimento no direito público interno. O professor cearense enquadra nesta dimensão os direitos de democracia.

### **3.7 Dos direitos fundamentais de quinta dimensão**

O direito fundamental de quinta dimensão seria o direito de todos os povos a paz.

### **3.8 Aspectos material e formal dos direitos fundamentais**

A conclusão que se tira da classificação dos direitos fundamentais em dimensões é a evolução de direitos que de início são individuais e limitados à órbita do particular para uma ampliação cada vez maior dos direitos fundamentais. É a passagem do Estado Liberal a um Estado Social.

Hoje, direitos fundamentais não podem ser vistos apenas no aspecto formal, por estarem escritos no Texto Constitucional. São elevados a elemento nuclear da Constituição. São elementos norteadores para todas as atividades desenvolvidas pelo Estado. Os direitos fundamentais não são meros instrumentos de limitação ao poder do Estado, mas devem ser por ele concretizados. Habermas<sup>17</sup> já ensinava que os direitos fundamentais formam um sistema axiológico que atua como fundamento material de todo o ordenamento jurídico. Quatro características são consensualmente atribuídas pela doutrina pátria à Constituição

---

<sup>15</sup> SARLET, Ingo Wolfgang, op. cit., 2006. p. 59.

<sup>16</sup> BONAVIDES, Paulo, op. cit., 2007. p.570.

<sup>17</sup> HABERMAS apud SARLET, Ingo Wolfgang, op. cit., 2006. p.72.

Federal quanto ao tratamento dado aos direitos fundamentais: o caráter analítico, o pluralismo, o cunho programático e dirigente.

Quanto à primeira característica, observa-se de fato que o constituinte foi bastante detalhista ao estabelecer, em cento e nove incisos, os direitos fundamentais, excetuando outros dispersos.

O aspecto pluralista é visto como fruto de harmonização de diversas forças políticas. O cunho programático advém da presença de programas, diretrizes e fins que deverão ser implementados pelo Poder Público.

O aspecto dirigente é observado uma vez que a Constituição deve dirigir todos os atos dos três poderes.

As idéias acima expostas remetem à distinção dos direitos fundamentais no sentido formal e material. São direitos fundamentais formalmente considerados os expressos pelo legislador-constituinte, na forma de catálogo, exauridos de uma forma taxativa. Aqui, entrariam apenas os direitos escritos no texto constitucional, cabendo uma outra subdivisão da doutrina, os que vêm apenas no art.5º da CF/88 a presença de tais direitos e os que vêm a presença de outros direitos fundamentais além do art.5º. Já são direitos materialmente fundamentais aqueles que, apesar de não serem expressos no rol dos direitos fundamentais, seu conteúdo indubitavelmente é de direito fundamental.

Gregorio Robles<sup>18</sup> considera fundamentais não só os direitos positivos válidos, mas também os exigíveis. Nesse contexto não traz os direitos sociais e econômicos como direitos fundamentais, uma vez que a Constituição Espanhola não prevê meios de efetivá-los juridicamente. A eficácia seria condição de validade e de existência dos direitos fundamentais? Pode-se considerar os direitos fundamentais aqueles com previsão normativa e sem eficácia? Alguns doutrinadores de uma perspectiva social, como Willis Santiago Guerra Filho<sup>19</sup> e Gregorio Robles<sup>20</sup>, se posicionam no sentido de que não há direitos fundamentais sem meios de garantir sua efetivação. A realização dos direitos fundamentais se dá através das garantias constitucionais e do processo constitucional. Assim, os direitos fundamentais saem de um plano teórico e abstrato para se concretizar.

---

<sup>18</sup> ROBLES, Gregorio. **Los derechos fundamentales e la etica en sociedad actual**. Madrid: Civitas, 1995. p.22.

<sup>19</sup> GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: RCS, 2007. p. 32.

<sup>20</sup> ROBLES, Gregório, op. cit., 1995. p. 11-45.

Nessa perspectiva é que Alexy<sup>21</sup> fala de três dimensões da dogmática jurídica: a analítica, a empírica e a normativa. Seria vago falar em direitos fundamentais sem a possibilidade de previsão legal de ações que assegurem esses direitos aos seus destinatários. De nada vale estabelecer direitos fundamentais no papel e não estabelecer meios de efetivá-los.

### **3.9 Impossibilidade de alteração dos direitos fundamentais**

A Constituição Federal consignou que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito. Isso é mais do que uma diretiva de interpretação, passa a ser uma imposição ao Estado em realizar o bem comum. O fundamento da República Federativa do Brasil é a dignidade da pessoa humana, o que significa afirmar que todos os princípios e os recursos materiais tendentes à concretização dos postulados devem ser guiados por esse princípio.

Visto que o constituinte originário não estabeleceu apenas direitos individuais, necessário é mencionar a importância dos direitos sociais. Os direitos sociais, fruto do Estado Intervencionista voltado ao bem-estar da sociedade, estão previstos no Capítulo II, a partir do art.6º. Tais direitos passaram por um período de eficácia duvidosa. Primeiro em razão do enfoque sempre dado aos direitos individuais proclamados no Estado Liberal, depois por serem direitos de grande fluidez e considerados de baixa normatividade.

Alguns constitucionalistas defendiam que tais direitos eram disciplinados apenas por normas programáticas e que não contavam com as garantias processuais atinentes à defesa dos direitos de primeira geração. Portanto, durante muito tempo, os direitos sociais foram colocados sempre à margem e em plano secundário em relação aos direitos individuais.

Houve até quem afirmasse de maneira irredutível que apenas os direitos individuais eram cláusulas pétreas e tinham aplicabilidade imediata. Apesar do pensamento até então reinante, o constituinte de 1988 mudou essa concepção. Tais direitos são tão justificáveis quanto os direitos de primeira geração. Os direitos sociais são autênticos direitos subjetivos públicos, exigindo do Estado uma atuação material para concretizá-los. Paulo Bonavides<sup>22</sup> vê como um progresso a Constituição ter estabelecido direitos de maior amplitude, tendente a ver o homem em relação a seu semelhante, formando uma sociedade justa, livre e solidária. Negar

---

<sup>21</sup> ALEXY, Robert, op. cit., 2001. p. 29-34.

<sup>22</sup> BONAVIDES, Paulo, op. cit., 2007. p.570.



esse novo entendimento é um retrocesso social nos contornos traçados por J.J.Gomes Canotilho<sup>23</sup>.

Não se pode mais voltar no tempo ou se continuar a falar dos direitos individuais como se não houvesse outros direitos. O reconhecimento da proteção dos direitos sociais constitui uma baliza à atuação do legislador, do administrador e do jurista.

O legislador ordinário e derivado deve proteger os direitos sociais no que se refere a não permitir a diminuição ou extinção de tais direitos. Já o administrador, deve criar instrumentos para efetivar tais direitos e, por fim, o judiciário deve julgar no caso concreto se as políticas sociais estão sendo implementadas ou não. Portanto, deve-se afirmar que a proteção dos direitos sociais vincula o Poder Legislativo, o Poder Executivo, o Poder Judiciário e até mesmo a iniciativa privada, que já este setor não pode agir de forma deliberada, sem observar os preceitos constitucionais básicos. Hoje, indaga-se se a aplicabilidade imediata, consagrada no art 5º da CF/88, se restringe apenas aos direitos individuais e coletivos ou se pode ser estendida aos direitos sociais. Entende-se que o art.5º, § 1º, da Carta Magna, aplica-se também aos direitos sociais, considerando que o intuito do legislador originário foi que tais direitos não permaneçam letra morta no texto constitucional, mas desde já exigíveis.

Ingo Wolfgang Sarlet<sup>24</sup> defende uma posição intermediária, fugindo da corrente que restringe a aplicabilidade imediata apenas aos direitos individuais e coletivos, não aceitando a corrente que diz que o art.5º, § 1º, por si só, já tornou todos os direitos de aplicação imediata, não necessitando de qualquer regulamentação.

O autor acima mencionado divide as normas que veiculam os direitos fundamentais em dois grupos: o primeiro grupo de normas apresentaria insuficiência normativa e precisaria ser regulamentado para que produza a plenitude dos seus efeitos; o segundo grupo de normas já seria apto a produzir todos os efeitos almejados, independentemente de qualquer regulamentação a posteriori. O dispositivo seria uma espécie de mandado de otimização que requer a maior eficácia possível dos direitos fundamentais.

Haveria uma graduação da aplicabilidade e eficácia dependendo da forma de positivação do direito. Os direitos sociais estão aptos a gerar um mínimo de eficácia já que

---

<sup>23</sup> CANOTILHO apud SILVEIRA, Geovana Faza da. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 105, p.37, jun. 2004.

<sup>24</sup> SARLET, Ingo Wolfgang, op. cit., 2006. p. 271.

muitos deles precisam ser regulamentados por outra norma. Isso, entretanto, não significa que não gozem de aplicabilidade. Feitas as considerações gerais a respeito da nova interpretação constitucional dada aos direitos fundamentais, pode-se afirmar que os direitos fundamentais não formam um sistema fechado e separado do contexto de outros dispositivos. Ao contrário, os direitos fundamentais não estão apenas no art. 5º da CF/88, mas esparsos ao longo da Carta Política, e alguns estão, até mesmos, implícitos nas normas do catálogo. Assim, é que se entende que as limitações ao poder de tributar se configuram em verdadeiros direitos fundamentais do contribuinte. O Estado, ao realizar a atividade tributária, não pode fazê-la sem observar os princípios estabelecidos no art. 150 da Constituição Federal.

O art. 150 da Constituição Federal é considerado de forma unânime pela jurisprudência do STF como extensão do art. 5º da Carta Magna.

Os direitos fundamentais compõem um sistema aberto e passível de ampliação e nunca de restrição, já que não é possível sequer proposta de emenda tendente a abolir ou restringir a amplitude de tais direitos, conforme ensina o art. 60 §4º, do Texto Constitucional. Formam as chamadas cláusulas pétreas da Lei Fundamental. Sem dúvida, entende-se que o art.150 é cláusula pétrea, pois traz uma série de direitos a favor do contribuinte. O Estado, ao realizar a atividade de tributar, deve atender a tais limitações que restringem uma atividade arrecadatória desenfreada. Se o tributo é ônus ao particular, o Estado Democrático de Direito estabelece parâmetros rígidos para que o direito de tributar não se transforme em abuso de poder.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>25</sup> diz que as cláusulas pétreas são as limitações constitucionais prescritas nos arts. 150 a 152, uma vez que corporificam valores que devem ser respeitados no âmbito tributário. Por essa razão é que o art.150 não pode sofrer qualquer forma de restrição ou até mesmo de extinção por legislação ordinária ou emenda constitucional, conforme mencionado. As contribuições especiais são tributos que buscam não apenas arrecadar dinheiro aos cofres públicos. Sua função primordial é a efetivação dos objetivos sociais, econômicos e em favor das categorias profissionais. Portanto, as contribuições especiais são instrumentos para concretizar tais direitos. Mais do que qualquer tributo, essa espécie é legitimada pela coletividade.

Nos fatos geradores dos impostos não há qualquer atividade prestada pelo Estado.

---

<sup>25</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº95, ago. 2003.

As taxas têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte.

As contribuições de melhoria também não visam a um fim social, mas tão somente cobrar a valorização causada a uma obra particular por uma obra pública, uma vez que os particulares nada fizeram para receber o incremento de seu patrimônio. Os empréstimos compulsórios visam a situações emergenciais e posteriormente o valor arrecadado deve ser restituído ao contribuinte.

Diferente é o papel das contribuições especiais que se volta a atender fins previamente traçados na Constituição. Esses fins logicamente estão intimamente ligados aos direitos fundamentais. Não seria coerente o Texto Constitucional estabelecer certos direitos como núcleo central e fins distantes desses direitos.

Pelo fato de as contribuições especiais serem instrumentos que buscam efetivar os direitos de toda a coletividade, conclui-se que o sistema das contribuições especiais recebe por derivação a impossibilidade de ser modificado, seja por lei ordinária seja por emenda constitucional. Não seria lógico que o constituinte dissesse que os direitos fundamentais são imutáveis e os instrumentos de concretizar tais direitos possam ser modificáveis. Infelizmente, parece que o constituinte derivado assim não entendeu. A Emenda Constitucional nº. 42/02 modificou a redação do caput do art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que desvinculou 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.

No que se refere a impostos, não há comentário a fazer já que a receita desse tributo não é vinculada a qualquer atividade desenvolvida pelo Estado. Entretanto, quanto as contribuições especiais, tem-se a opinião que uma emenda constitucional não pode desvincular a receita que deveria atender a determinados fins sociais traçados pelo legislador ordinário para atender a outros fins sociais ou não.

De maneira indireta, essa emenda constitucional tende a restringir os direitos sociais que seriam efetivados com a receita que antes era destinada e, agora, sofreu uma redução. Reduzir a receita das contribuições especiais é reduzir os direitos sociais que dela decorrem. A emenda constitucional apresenta uma flagrante inconstitucionalidade. Admitir essa manobra do

legislador derivado é tornar vulneráveis os direitos sociais que se entende estar protegidos por cláusulas pétreas.

## 4 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DAS CONTRIBUIÇÕES

### 4.1 Legislação

A Constituição Federal de 1824 refere-se, ainda que de forma superficial, à proteção social e ao custeio dos encargos da previdência social, conforme é o enfoque de Wagner Balera<sup>1</sup>, havendo posteriormente a criação de várias leis previdenciárias.

O primeiro texto constitucional a tratar das contribuições foi a CF/34, quando disciplinou o financiamento do sistema previdenciário dos empregados e empregadores. Já a Constituição de 1937 silenciou acerca do financiamento, o que voltou a acontecer apenas na CF/46.

O Código Tributário Nacional, feito sob a égide da CF/46, disciplinou que as contribuições fossem cobradas da mesma maneira que os tributos. Dúvida houve se a disposição constitucional criava uma nova espécie tributária, as contribuições, ou somente sua arrecadação seguiria a dos demais tributos.

A Emenda Constitucional nº18/65 trouxe a classificação tripartite dos tributos realizada segundo o critério: existência de vinculação, direta ou indireta, do contribuinte a uma atividade estatal. Mesma classificação passou a figurar no art. 5º do CTN. Quanto às contribuições, permanecia a dúvida se eram tributos ou não.

A Emenda Constitucional nº 01/69 à Constituição de 1967 inseriu as contribuições dentro do capítulo do Sistema Tributário Nacional<sup>2</sup> e, ao estabelecer a competência da União para instituir contribuições, acrescentou uma nova modalidade: as contribuições de interesse das categorias profissionais. De 1967 a 1977, dúvida não havia, pois as contribuições eram tributos por estarem situadas no Sistema Tributário.

---

<sup>1</sup> BALERA, Wagner. **A seguridade social na constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p.17-30.

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p.90.

Quando tudo parecia estar esclarecido, a Emenda Constitucional nº. 8/77, modificando o inciso X do art. 43 da Constituição Federal de 1967, usou a seguinte expressão “*tributo ou contribuição*”, dando a entender tratar-se de figuras distintas. Portanto, durante o período de 1977 a 1988, entendia-se que as contribuições não eram tributos.

A Constituição Federal de 1988, ao tratar acerca do sistema tributário, expôs no art.145 as seguintes espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria e, mais adiante, trouxe os empréstimos compulsórios no art.148 e as contribuições especiais no art.149. Diante do direito positivo, dúvida havia se eram três ou cinco as espécies tributárias.

## 4.2 Doutrina

A importância de classificar não é apenas uma questão acadêmica, mas serve a estudos práticos à ciência. Certamente, o ato classificatório é um ato arbitrário que parte de quem o realiza. Assim, valem os ensinamentos de John Hospers, citados por Agustin Gordillo<sup>3</sup>, segundo os quais as classificações dependem dos interesses e necessidades que o cientista tem de identificar as semelhanças e diferenças entre as coisas. Nas palavras de Agustin Gordillo:

[...] as classificações não são verdadeiras nem falsas, são úteis ou inúteis [...]. Sempre há muitas maneiras de agrupar ou classificar um campo de relações ou de fenômenos; o critério para se decidir por uma delas não está circunscrito senão por considerações de conveniência científica didática ou prática. Decidir-se por uma classificação não é como preferir um mapa fiel a um que não o seja [...] é como optar pelo sistema métrico decimal face ao sistema de mediação dos ingleses.<sup>4</sup>

Daí haver classificações distintas igualmente válidas. A diversidade de critérios eleitos para classificar oferece possibilidades de serem utilizados em diferentes ramos da ciência, sendo para a Economia mais útil critério x e para as Ciências Políticas, um critério y. Para o direito, não satisfaz que a classificação seja apenas útil. Requer também que seja jurídico o ato classificatório. Deve haver o binômio utilidade-juridicidade para acrescentar dados positivos ao mundo do dever ser. Portanto, a norma jurídica deve ser a base para classificar tributos. Como o sistema tributário está disposto em seus aspectos gerais na Constituição, é partindo do Texto Maior que a classificação apresentará certeza e segurança<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> HOSPERS, John apud GORDILLO, Agustín. **Princípios gerais de direito público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p.11-12.

<sup>4</sup> Ibid., 1977. p.11-12.

<sup>5</sup> Conforme José Eduardo Soares de Melo: “As classificações das normas tributárias devem tomar como ponto de partida a própria Constituição Federal, mediante plena compatibilização vertical com os demais preceitos espalhados no ordenamento jurídico” MELO José Eduardo Soares de, op. cit., 2003. p.81.

Uma classificação pode ser certa ou errada. A classificação feita será baseada na norma jurídica. Dessa forma, será correta a classificação que encontra ponto de apoio na norma jurídica e, errada, a que não é respaldada pela norma jurídica. Antes de se partir para verificar as diferentes classificações, deve-se lembrar sempre dos ensinamentos de Agustin Gordillo<sup>6</sup>, que exortam para se despir de preconceitos e comparações que porventura possam ser feitas, ao se mencionar as diversas classificações tributárias. Não há disputa entre as classificações. Importante é observar se o critério adotado é jurídico e se quem o elegeu permaneceu fiel às premissas adotadas do início ao fim.

A redução analítica do tributo à espécie é necessária ao intérprete do Direito Tributário, segundo Werther Botelho Spagnol<sup>7</sup>, pois é a partir de um modelo teórico sistematizado que se poderá explicar a distribuição da matéria no texto constitucional com o fito de se estabelecer uma base consistente para a análise e controle da atividade impositiva exercida pelo Estado.

#### *4.2.1 Classificação bipartide dos tributos*

Os tributos foram divididos em duas espécies tributárias por Augusto Becker<sup>8</sup>, que utilizou a base de cálculo para estabelecer a diferença dos impostos e da taxa. No imposto, a base de cálculo não faz qualquer referência à atividade estatal, pois, nesta espécie, o que importa é a capacidade contributiva do sujeito passivo. Já na taxa, sua base de cálculo se refere a uma atividade desenvolvida pelo Estado.

#### *4.2.2 Classificação tripartide dos tributos*

Não se referindo à base de cálculo do tributo e sim ao aspecto material da hipótese de incidência, Geraldo Ataliba<sup>9</sup> divide os tributos em três espécies, utilizando o critério da vinculação à atividade estatal: os tributos seriam não-vinculados, nos quais se enquadram os impostos, e os tributos vinculados, os quais são divididos quanto a se referir diretamente ao contribuinte, e aqui estariam as taxas, já que, nesta espécie tributária, o Estado presta diretamente um serviço público efetivo ou posto à disposição do contribuinte. As contribuições também são tributos vinculados, mas com referência indireta ao contribuinte, já

---

<sup>6</sup>GORDILHO, Agustin, op. cit., 1977. p.11-12.

<sup>7</sup> SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 46.

<sup>8</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p.380.

<sup>9</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p.134. Geraldo Ataliba usa o critério de Giannini.

que este não recebe de forma mensurável a atividade desenvolvida pelo Estado. A doutrina, ao mencionar a classificação de Geraldo Ataliba<sup>10</sup>, tende a afirmar que o critério usado foi apenas a vinculação ou não a uma atividade estatal. Se usado apenas esse critério, chegar-se-ia a uma classificação bipartite dos tributos como chegou Becker<sup>11</sup>. Fabiana Del Padre Tomé<sup>12</sup> mostra com precisão a classificação tributária de Geraldo Ataliba:

A classificação proposta por Geraldo Ataliba diferencia-se, porém, da concepção bipartite, em virtude de que, após dividir os tributos em vinculados e não-vinculados, esse autor não cessa o procedimento classificatório. Assim, além de utilizar como critério a vinculação ou não do aspecto material da hipótese de incidência a uma atuação estatal, atribui relevância à circunstância de ser a atividade do Estado direta ou indiretamente relacionada ao contribuinte, classificando os tributos em três espécies: impostos, taxas e contribuições.

Portanto, Geraldo Ataliba<sup>13</sup> dividia as contribuições como gênero e, nas suas espécies, estavam as contribuições de melhoria e outra espécie, as contribuições que não fossem as de melhoria, mas que juntamente com estas estariam incluídas sob a denominação de contribuições. Pode-se esquematizar o pensamento acima exposto na seguinte proposta:

1. Tributos não-vinculados à atividade estatal - Impostos
2. Tributos vinculados à atividade estatal:
  - 2.1 Taxas: com referência direta ao contribuinte
  - 2.2 Contribuições (gênero), com referência indireta ao contribuinte, divididas em:
    - 2.2.1 Outras Contribuições (que não as de melhoria)
    - 2.2.2 Contribuições de melhoria

Abraçando a mesma corrente, estão Rubens Gomes de Sousa<sup>14</sup> e Susy Gomes Hoffmann.<sup>15</sup> Considerando a classificação tripartite dos tributos, mas com alguma dissidência do pensamento exposto acima, estão Roque Antonio Carraza<sup>16</sup> e Paulo de Barros Carvalho.<sup>17</sup> Fabiana Del Padre Tomé<sup>18</sup> distingue a divergência, pois ambos os autores não vêem no

<sup>10</sup> Ibid., 2000. p.134.

<sup>11</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3.ed.São Paulo: Lejus, 2002. p.380.

<sup>12</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2002. p.6.

<sup>13</sup> ATALIBA, Geraldo, op. cit., 2000. p.137-175.

<sup>14</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p.161-176.

<sup>15</sup> GOMES, Susy. **As contribuições no sistema constitucional tributário significado e regra matriz de incidência**. São Paulo: PUC, 1995 (Dissertação de Mestrado).

<sup>16</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p.607.

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.31-46.

<sup>18</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre, op. cit., 2002. p.71.



sistema tributário a existência de outras contribuições que não sejam as de melhoria. Outras contribuições porventura poderiam vir a surgir, mas seriam impostos ou taxas. Seguindo o mesmo esquema acima, pode ser retratada a divergência da seguinte maneira:

1. Tributos não-vinculados à atividade estatal - Impostos
2. Tributos vinculados à atividade estatal:
  - 2.1 Taxas: com referência direta ao contribuinte
  - 2.2 Contribuições de melhoria

Não haveria a figura autônoma das contribuições que não fossem as de melhoria.

#### 4.2.3 *Classificação quadripartide das espécies tributárias*

Partindo de uma análise constitucional, houve quem defendesse a divisão dos tributos em quatro espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. Nesse caminho, estavam Luciano Amaro<sup>19</sup>, José Souto Borges<sup>20</sup> e Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>21</sup>.

#### 4.2.4 *Classificação quinquinpartide*

Por fim, classificaram os tributos em cinco espécies: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimo compulsório. Eduardo Soares de Melo<sup>22</sup> e Hugo de Brito Machado<sup>23</sup> não se prenderam apenas à literalidade do art. 145 da CF/88, mas analisaram o sistema tributário como um todo. O art.145 da CF/88 não dizia que apenas eram tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Logo depois, estabeleceu no art. 148 os empréstimos compulsórios e no art. 149 as contribuições especiais. Graças a uma interpretação sistemática<sup>24</sup> de todo o capítulo tributário. A explicação dada por Gilberto de Ulhôa Canto, sobre a enumeração das espécies tributárias em três, é convincente:

[...] o fato de o art.145 não aludir às contribuições parafiscais já foi motivo para se contestar a natureza tributária destas, limitada, por alguns autores apenas a impostos, taxas e contribuições de melhoria. Entretanto, essa omissão é explicável, pela circunstância de o dispositivo somente enunciar os tributos que, *in genere*, cabem na

<sup>19</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p.48.

<sup>20</sup> BORGES, José Souto Maior. Contribuições - caráter tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, p.129, 1985.

<sup>21</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

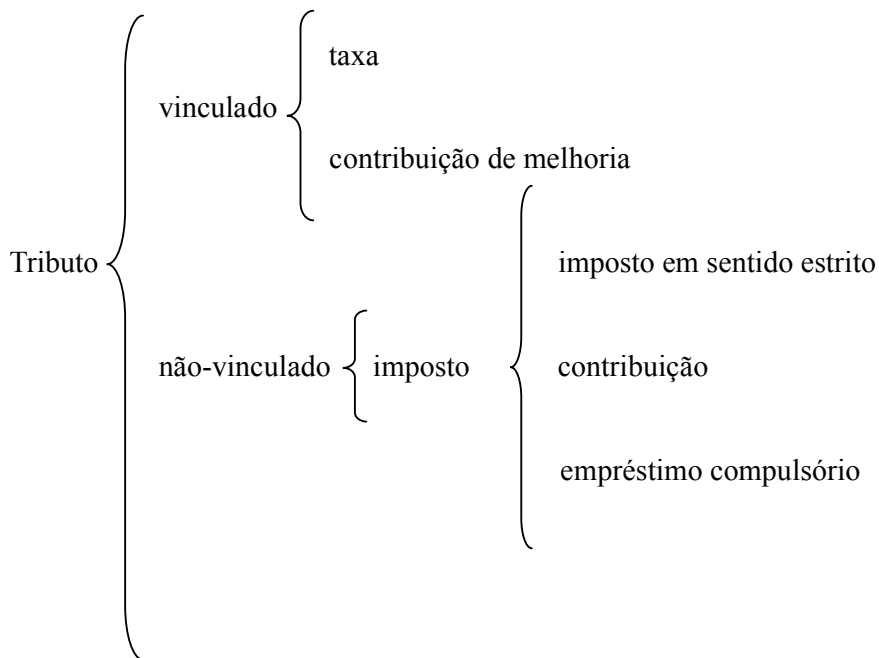
<sup>22</sup> MELO, José Eduardo Soares de, op. cit., 2001. p.50-71.

<sup>23</sup> MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2007.p.92-93.

<sup>24</sup> DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2007. v.1. p. 63-68.

competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios – os daqueles três espécies – visto que as contribuições parafiscais somente podem ser instituídas pela União (com a ressalva, feita no § único do art.149, para as sociais referentes ao funcionalismo estadual ou municipal).<sup>25</sup>

Acrescentaram-se a essa classificação o caráter da destinação do produto da arrecadação e o dever de restituição presente nos empréstimos compulsórios. Outra relevante conclusão é que as contribuições de melhoria e as contribuições especiais não têm quaisquer pontos de semelhança que possam colocá-las como subespécies de um mesmo gênero sob a denominação de contribuições. As contribuições de melhoria mais se aproximam das taxas, conforme leciona Fabiana Del Padre Tomé<sup>26</sup>, ao elaborar sua classificação a respeito das espécies tributárias, partindo, inicialmente, da vinculação ou não do tributo a uma atividade estatal, e depois acrescenta a destinação do produto da arrecadação bem como a possibilidade de sua restituibilidade. A doutrinadora chega ao seguinte quadro:



### 4.3 Jurisprudência

Em 1992, o Supremo Tribunal Federal pôs fim a qualquer dúvida, uma vez que, em Recurso Extraordinário n. 138.284-CE, o ministro relator Carlos Velloso decidiu pela natureza tributária das contribuições especiais, conforme foi exposto em seu voto:

<sup>25</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa; SOUZA, Antonio Carlos Garcia; FONSECA, Marcelo Beltrão da. Contribuições Sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. v.17. p.26-36.

<sup>26</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre, op. cit., 2002. p.83.

As contribuições parafiscais têm caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, de Rubens Gomes de Souza ('Natureza tributária da contribuição do FGTS'). Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição. Portanto, são cinco as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais que se distinguem uma das outras pelos seguintes aspectos dispostos diretamente pela Constituição.<sup>27</sup>

Assim, pode-se definir de uma forma simplista as seguintes espécies tributárias: impostos são tributos não vinculados a qualquer atividade estatal. Figura, na hipótese de incidência, um fato qualquer que expresse a capacidade econômica do contribuinte.

As taxas<sup>28</sup> são tributos vinculados a uma atividade do Estado que seja a prestação de serviço público específico e divisível ou a uma atuação do poder de polícia<sup>29</sup> a determinado contribuinte. As contribuições de melhoria decorrem de uma realização de obra pública que causa um incremento no valor dos imóveis, cujos donos irão pagar o tributo, uma vez que não contribuíram com a obra. Evita-se assim o locupletamento sem causa a alguns membros da coletividade.

Já os empréstimos compulsórios são criados mediante lei complementar, tendo em vista atingir determinadas finalidades: atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e em casos de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Essa figura tributária tem a característica peculiar de ser posteriormente restituível.

Quanto às contribuições especiais, objeto do estudo apresentado, desde logo, pode-se afirmar que nada tem a ver com as contribuições de melhoria, não são, portanto, subespécies do gênero contribuição. As contribuições especiais gozam de uma característica especial, não presente em qualquer outro tributo: a destinação do produto de sua arrecadação.

---

<sup>27</sup> "Constitucional. Tributário. Contribuições sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei nº. 7.689, de 15.12.88. Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. CF, art.149. Contribuições sociais de seguridade social. CF, arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. A contribuição da Lei 7.689, de 15/12/88, é uma contribuição social instituída com base no art.195, I, da Constituição. As contribuições do art.195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. [...] Posto estarem sujeitas à lei complementar do art.146, III, DA Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de lei complementar." (RE 138.284, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/08/92)

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Boletim da Faculdade de Direito**. Coimbra: Universidade de Coimbra, SEPARATA, 2001. v. LXXVII.

<sup>29</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2007. p.101-108.

## 5 CARACTERÍSTICAS DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

### 5.1 Terminologia

Antes de iniciar o estudo proposto, é necessário determinar a nomenclatura usada para a delimitação do objeto, conforme recomenda Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>1</sup>.

Segundo o autor, a doutrina vacila usando, indiferentemente, contribuições especiais e contribuições sociais. Preferem o termo contribuições sociais José Eduardo Soares de Melo<sup>2</sup> e Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup>. Por outro lado, contribuições especiais é uma expressão utilizada por Antônio Theodoro Nascimento<sup>4</sup>, Gilberto de Ulhôa Canto<sup>5</sup> e Edvaldo Brito<sup>6</sup>, sendo essa última mais empregada pela doutrina.

Haveria diferença em usar um termo ou outro?

A resposta é dada pelo próprio texto constitucional. O art.149, ao atribuir competência legislativa à União, se refere às contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Portanto, apenas pelo art. 149 não se sabia ao certo se contribuições sociais era o gênero do qual as outras duas seriam espécies ou todas eram espécies.

Pela simples leitura do dispositivo, observa-se que o elemento característico dessas contribuições é atender a uma finalidade posta pelo texto constitucional, assunto que será mais detalhado em momento oportuno. Ora, finalidade social não pode ser gênero do qual as duas sejam espécies.

---

<sup>1</sup> LYRIO, Paulo Roberto Pimenta. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 11.

<sup>2</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 77.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 27-46.

<sup>4</sup> THEODORO, Antônio Nascimento apud LYRIO, Paulo Roberto Pimenta, op. cit., 2002. p. 11.

<sup>5</sup> UCHÔA, Gilberto Canto de apud LYRIO, Paulo Roberto Pimenta, op. cit., 2002. p. 11.

<sup>6</sup> BRITO, Edvaldo apud LYRIO, Paulo Roberto Pimenta, op. cit., 2002. p. 11.

O art. 149 se refere a três finalidades distintas quais sejam: finalidades sociais, finalidade de intervenção no domínio econômico e finalidade em prol dos interesses das categorias profissionais ou econômicas. Dessa forma, se são três finalidades, são três espécies de contribuições que doravante chamar-se-ão contribuições especiais.

No presente trabalho, serão usadas contribuições especiais como gênero e suas espécies são: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

A Emenda Constitucional nº. 33/2001 confirmou ser contribuições especiais gênero ao inserir o §2º que diferencia as contribuições sociais das interventivas. “§ 2. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: [...]”

## **5.2 Características acidentais**

Adotando a mesma classificação realizada por Paulo Roberto Lyrio Pimenta,<sup>7</sup> que, ao estudar as contribuições especiais, divide suas características em essenciais, quando estejam presentes em qualquer subespécie de contribuição especial, e em características ou traços acidentais, quando a característica é particular de determinada contribuição especial, procurar-se-á demonstrar o que realmente importa na análise dessa figura tributária.

Assim, sugere-se a análise dos seguintes aspectos da hipótese de incidência das contribuições para se distinguir as características essenciais e acidentais acima referidas.

### *5.2.1 Aspecto pessoal*

Muitos doutrinadores buscam diferenciar as contribuições especiais usando o aspecto pessoal da hipótese de incidência. Versar sobre o aspecto pessoal é tratar do sujeito ativo e passivo da obrigação tributária.

Entende-se por sujeito ativo aquele que tem competência legislativa para criar o tributo. Acontecendo o fato gerador, que é a concretização do que está escrito na norma tributária, surge para o sujeito ativo a obrigação de cobrar o tributo, podendo fazer a cobrança diretamente ou delegando a outro órgão a atividade arrecadatória. Por tais órgãos atuarem ao lado do Estado, daí advém a palavra parafiscalidade.

---

<sup>7</sup> LYRIO, Paulo Roberto Pimenta, op. cit., 2002. p.16-21.

O caput do art.149 atribui a competência para instituir essa espécie tributária à União. Portanto, a União é sujeito ativo das contribuições especiais, isto é, no uso de sua competência legislativa, a União poderá criar contribuições. Trata-se de competência privativa, uma vez que o dispositivo usa o termo exclusivamente, não sendo permitido, a não ser pela própria Constituição, de forma alguma, a delegação dessa faculdade a Estados, Municípios e Distrito Federal. Por outro lado, o parágrafo único do dispositivo acima ressalva a exceção do *caput* ao determinar que Estados, Municípios e Distrito Federal estabeleçam as contribuições de seus servidores para o custeio do benefício previdenciário. A Emenda Constitucional nº 39/01 atribuiu competência aos Municípios e Distrito Federal para instituírem contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

É fácil concluir que a análise do sujeito ativo não é suficiente para distinguir as contribuições especiais dos demais tributos. Já que a União tem competência privativa para instituir empréstimo compulsório e quantos às taxas e contribuições de melhoria, a competência é compartilhada entre todos os entes políticos.

Quanto ao sujeito passivo, necessário se faz realizar maiores comentários a respeito do tema. O sujeito passivo será aquele que irá pagar o tributo, ou porque tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador ou quando sua obrigação de pagar o tributo decorra de disposição expressa em lei, conforme define o art.121 do CTN. É comum afirmar que o sujeito passivo das contribuições especiais é um grupo de indivíduos, ligados por algum interesse, que irá contribuir para que sejam contempladas as finalidades do art.149 da CF/88. Essas pessoas devem compor um agrupamento finito, ou seja, delimitado, não necessitando ter personalidade jurídica. Aquelas pessoas que pagarão esse tributo recebem algum benefício, seja direto ou indireto, do Estado?

Vários autores, como Ives Gandra da Silva Martins<sup>8</sup>, Hamilton Dias de Souza<sup>9</sup>, Roque Carraza<sup>10</sup>, Geraldo Ataliba<sup>11</sup> e José Eduardo Soares de Melo<sup>12</sup>, elegem como característica peculiar das contribuições especiais a obrigatoriedade de causarem um benefício indireto ao

---

<sup>8</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003. p.342.

<sup>9</sup> DIAS, Hamilton de Souza. Contribuições especiais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva 2001. p. 494-498.

<sup>10</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 607.

<sup>11</sup> ATALIBA, Geraldo, op. cit., 2000. p.186.

<sup>12</sup> MELO, José Eduardo Soares de, op. cit., 2006. p.90.

sujeito passivo. Diz-se indireto porque não é mensurável em unidades e, sim, quantificada por elementos genéricos.

Esse pensamento foi nitidamente influenciado pela doutrina italiana, modelo cujos maiores expoentes foram Micheli<sup>13</sup> e Giannini,<sup>14</sup> sendo também o modelo pregado no art.17 do Código Tributário da América Latina. O primeiro indica, como elemento principal da hipótese de incidência, apenas a vantagem auferida pelo particular em decorrência de uma atividade administrativa. Já Giannini diz que a contribuição ou “tributo speciale” pressupõe ou a vantagem já referida ou uma maior despesa do ente público em razão de sua atividade.

Hamilton Dias de Souza<sup>15</sup> divide as espécies tributárias, segundo um critério das Ciências das Finanças, fazendo um paralelo de como os indivíduos se relacionam com os vários serviços públicos prestados pelo Estado. Para o autor, nos impostos, os serviços são gerais, sendo impossível os indivíduos medirem a utilidade que deles é usufruída; já nas taxas, os serviços são prestados a pessoas determinadas, que deles tiram uma utilidade específica e mensurável e, por fim, há os serviços desenvolvidos em razão do interesse público, prestados não a usuários de forma particular, mas que causam a indivíduos ou grupo de indivíduos um benefício diferencial.

Observa-se que a classificação elaborada acima divide os tributos em três espécies: impostos, taxas e contribuições. Acaba por usar contribuições como gênero do qual são espécies as contribuições de melhoria e as contribuições especiais.

Para colocar duas subespécies sobre o manto de uma mesma classificação, necessário é que as estas possuam, além de requisitos gerais, requisitos particulares mínimos e não há qualquer aproximação entre as contribuições de melhoria e as contribuições especiais, a não ser o enquadramento de tais figuras tributárias no art. 3º do CTN.

Essa visão não se adapta ao sistema tributário brasileiro. O benefício só é condição presente nas contribuições de melhoria. Portanto, quanto à produção de benefícios, as contribuições de melhoria mais se aproximam das taxas.

---

<sup>13</sup> MICHELI apud DIAS, Hamilton de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.), op. cit., 2001. p.496.

<sup>14</sup> GIANNINI apud DIAS, Hamilton de Souza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.), op. cit., 2001. p.496.

<sup>15</sup> DIAS, Hamilton de Souza. Contribuições especiais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.), op. cit., 2001. p.494-498.

Perguntado se a vantagem ocasionada poderia ser indireta ou presumida, Hamilton Dias de Souza resolve a questão pela afirmativa e exemplifica casos em que há vantagens indiretas:

A primeira observação a ser feita é que toda a contribuição há de se supor que o sujeito passivo tenha um especial interesse na atividade administrativa correspondente, traduzindo-se tal interesse em uma vantagem ou benefício, ainda que supostos. Na contribuição do empregado, tal especial interesse é manifesto, não suscitando o tema maior polêmica. Na do empregador, entretanto, parece a muitos que não há referibilidade entre o que se exige a atuação estatal. Todavia, não se nega, modernamente, que o empregador tenha especial interesse no bem-estar de seus empregados, de forma que, se a seguridade a estes se liga de maneira muito íntima, é claro que também diz respeito aos primeiros.<sup>16</sup>

Ora, admitir a eleição de signos presuntivos de vantagem é afirmar que a vantagem é presumida, podendo ou não existir. Então, afirmar que todas as contribuições especiais causam benefício direto ou indireto ao sujeito passivo não é da essência das contribuições.

Apenas nas contribuições de melhoria há um benefício indireto aos proprietários que tiveram um incremento no valor de suas propriedades em virtude de uma obra pública. Diz-se indireto o benefício, pois não era intenção do Estado causar o benefício e sim a obra pública. Nas contribuições especiais, o sujeito passivo da relação tributária não auferir qualquer benefício, seja direto ou indireto, salvo as contribuições para a seguridade. O beneficiado pela arrecadação das contribuições especiais deve ter alguma ligação, ainda que estreita, com o sujeito passivo.

Assim, causar benefício especial ao sujeito passivo não é traço essencial de todas as contribuições especiais.

Daí a classificação realizada por Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>17</sup>, que divide as contribuições em sinalagmáticas e não sinalagmáticas.

Considera-se sinalagmática a contribuição que é fruto de uma contraprestação de atividades estatais prestadas de forma específica e individualmente ao cidadão. Nessa categoria, estão as contribuições que causam benefício ao contribuinte sendo norteadas pelo princípio de equivalência entre o custo da atividade e o valor da contraprestação devida. Pode-se enquadrar as contribuições pagas pelos trabalhadores à previdência.

---

<sup>16</sup> DIAS, Hamilton de Souza. Contribuições especiais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.), op. cit., 2001. p.507.

<sup>17</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro apud SIQUEIRA, Natércia Sampaio, op. cit., 2003. p.488-489.



Por não sinalagmáticas estão as contribuições que não atribuem qualquer vantagem individual a quem as pagam. Aqui o custeamento é geral, não havendo correspondência entre o valor pago e o benefício recebido, podendo até ter o pagamento sem benefício algum. Essas contribuições observam o princípio da capacidade contributiva, sendo contribuinte aquele possuidor de riquezas.

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>18</sup> já considerava não essencial nas contribuições especiais a produção de benefício. Esse também é o entendimento da pesquisadora.

### 5.2.2 *Aspecto material*

O aspecto material é o elemento mais complexo da hipótese de incidência, segundo Geraldo Ataliba<sup>19</sup>, por ser a imagem abstrata de um fato jurídico que, uma vez se concretizando no mundo dos fatos, o chamado fato gerador, dá-se a subsunção à norma tributária, nascendo a obrigação de pagar o tributo.

Ao examinar a matriz constitucional das contribuições, nota-se que o legislador não trouxe os fatos que, descritos, ensejariam a cobrança do referido tributo, seja na instituição do tributo pela União, no caput do art.149, seja em relação à criação das contribuições de seus servidores pelos Estados, Municípios e Distrito Federal, mencionados no parágrafo único do art.149, ou no que se refere aos fatos que Municípios e Distrito Federal pudessem utilizar para ensejar a cobrança do serviço de iluminação pública previsto no art.149-A.

Apenas houve disciplina acerca das finalidades que deverão ser atendidas: sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse nas categorias profissionais e econômicas, de custos do benefício previdenciário dos servidores e do serviço de iluminação pública.

Portanto, em tese, pode figurar qualquer fato, seja vinculado ou não vinculado, na hipótese de incidência das contribuições especiais. Caso figure uma atividade vinculada, esta não pode ser serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou a sua disposição, nem relacionado ao poder de polícia, pois essas características são da espécie tributaria: taxa.

Também não se pode referir à valorização mobiliária decorrente de obras pública, pois o tributo é contribuição de melhoria.

---

<sup>18</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro apud SIQUEIRA, Natércia Sampaio, op. cit., 2003. p.488-489.

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo, op. cit., 2000. p.108.

Quanto aos empréstimos compulsórios, a Constituição Federal também não disciplina os fatos que podem estar na sua hipótese de incidência. Dessa forma, há uma certa aproximação entre os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais pelo fato de não se saber quais os fatos geradores de ambos os tributos. Por outro lado, a distinção de tais figuras se dá pelo caráter de restituição presente nos empréstimos compulsórios<sup>20</sup>, ausência nas contribuições especiais e diferença das finalidades.

Feitas as exclusões devidas, falta observar os impostos. Essa espécie tributária tem como uma de suas características não ser vinculada a qualquer atividade estatal. O texto constitucional estabelece fatos reveladores da riqueza do contribuinte para figurar na hipótese de incidência. Poderia a hipótese de incidência das contribuições especiais federais usar os mesmos fatos atribuídos aos impostos federais?

Ives Gandra da Silva Martins<sup>21</sup> entende que não, por eleger elemento característico das contribuições especiais a produção de um benefício direto ou indireto causado ao contribuinte, e nos impostos não há atribuição de benefício ao sujeito passivo. Apenas reconhece ser admissível a possibilidade nos casos em que o texto constitucional determinou expressamente que um fato figurasse na hipótese de imposto federal e de contribuições especiais federais, como estabeleceu no art.149 § 2º, II, e o art 153, I da CF/88, no qual se observa a incidência das contribuições sociais e interventivas sobre a importação de produtos estrangeiros, juntamente com o imposto de importação.

Segundo Leandro Pausen<sup>22</sup> e José Eduardo Soares de Melo,<sup>23</sup> não há impedimento constitucional para instituir contribuições especiais federais usando os mesmos fatos geradores que figuram na hipótese de incidência dos impostos federais, não sendo necessária permissão expressa do constituinte para acontecer a hipótese.

Argumentam que a Constituição Federal vetou a bitributação e o *bis in idem* no que se refere à criação de dois impostos que tenham a mesma base de cálculo e o mesmo fato gerador, quando estabeleceu a competência residual no art.154, I. Para cada imposto, um fato gerador diferente e uma base de cálculo diversa dos já anteriormente criados.

---

<sup>20</sup> Art 148. “A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsórios: I- para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua eminência; II- no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional; observado o disposto no art 150, III,b”.

<sup>21</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva, op. cit., 2003. p.342.

<sup>22</sup> PAUSEN, Leandro. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p.377-378.

<sup>23</sup> MELO, José Eduardo Soares de, op. cit. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p.358.

Entretanto, a regra da competência residual não se aplica só a impostos, uma vez que o art. 195 da Constituição Federal, ao tratar das contribuições especiais sociais da seguridade social, permite a criação de outras contribuições, desde que atenda às exigências do art.154.

Conclui-se também que não podem duas contribuições para a seguridade social usar o mesmo fato gerador, a mesma base de cálculo e que não sejam cumulativas com as já existentes.

Assim, não há proibição no texto constitucional para que uma contribuição federal use o mesmo fato gerador de um imposto federal.

Se a regra geral é feita pela Constituição quanto à impossibilidade de incidência de duas contribuições sobre fatos geradores e base de cálculo de outras contribuições já existentes, apenas nesse diploma normativo pode conter as exceções. Há permissão quanto à incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, previstas no art.149 §2º, III, alínea a, e a contribuição da seguridade social paga pelo empregador, no art.195, I, alínea b, todas as contribuições incidindo sobre a mesma base de cálculo, faturamento e receita bruta.

Outra permissão constitucional é a incidência sobre a folha de salário da contribuição do salário-educação, das contribuições destinadas a entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, e, agora, também a incidência do FGTS em relação ao saldo das contas bancárias, das contribuições previdenciárias pagas pelo empregador no art. 195, I, alínea “a”, recentemente introduzidas no sistema tributário pela Lei Complementar nº. 110/01.

Seria possível a emenda constitucional incorporar outras exceções, ou seja, poderia a emenda disciplinar outras contribuições que incidam sobre fatos geradores e base de cálculo já usados pela Constituição?

Conclui-se, em tese, ser possível que outras ressalvas sejam feitas por emenda constitucional, pois, com base no entendimento do Supremo Tribunal Federal, matéria de emenda é texto originário da Constituição. Mas convém a ressalva de sua inconveniência, já que se muitas emendas forem editadas criando contribuições sobre fatos geradores ou base de cálculo dos já dispostos, a regra geral tornaria esvaziada de sentido.

Outro assunto pertinente é saber se um fato atribuído a Estados e Municípios na matéria de impostos pode ser usado pela União para instituir uma contribuição e se, por outro lado, Estados e Municípios poderiam criar contribuições de seus servidores, usando fatos geradores dos impostos federais e, no mesmo sentido, Municípios e Distrito Federal poderiam custear serviço de iluminação pública, usando fatos geradores de impostos federais ou estaduais. O assunto é problemático.

Leandro Pausen<sup>24</sup> acha plenamente cabível criar contribuições federais utilizando fatos atribuídos à hipótese de incidência de impostos estaduais e municipais. Tal impedimento só aconteceria se Estados e Municípios tivessem diminuído o potencial de arrecadação de modo que enfraquecesse sua autonomia.

A aferição do potencial de arrecadação seria medida pela incidência da carga tributária sobre a capacidade de contribuir do sujeito passivo. Ou seja, em caso de confisco, há ofensa à forma federativa e, assim, o autor sugere que se faça a opção pela permanência de impostos estaduais e municipais.

Em que pese tal posicionamento, a palavra confisco não é definida, seja pela doutrina seja pela jurisprudência, e apenas no caso concreto pode ser auferida. Acontece que só depois do pagamento poderia ser examinado se é confisco ou não. Sendo confisco, o contribuinte teria direito à restituição.

Já Adilson Rodrigues Pires<sup>25</sup>, José Eduardo Soares de Melo<sup>26</sup> e Ângela Maria da Motta Pacheco<sup>27</sup> defendem ser permitido às contribuições especiais usarem o mesmo fato atribuído apenas a impostos federais, excetuando matéria de impostos estaduais e municipais, por ferir a forma federativa. Só seria aceitável que contribuições especiais usassem fatos geradores de competência dos Estados e Municípios quando expressamente disciplinadas. Foi o que aconteceu com a inserção do § 2º, III, alínea “a” ao art.149 pela EC 33/01, que possibilitou que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico usassem o valor da operação como base de cálculo, semelhante à base de cálculo do ICMS.

---

<sup>24</sup> PAUSEN, Leandro, op. cit. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p.380.

<sup>25</sup> RODRIGUES, Adilson Pires. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p.33.

<sup>26</sup> MELO José Eduardo de Soares, op. cit. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p.359.

<sup>27</sup> MOTTA, Ângela Maria Pacheco da. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p.80.

Abraça-se o segundo posicionamento, uma vez que a competência tributária é disciplinada de forma rígida pela Constituição. Cabe à União apenas instituir contribuições usando os fatos geradores de impostos federais, como também só cabe aos Estados criarem contribuições para custear o regime previdenciário de seus servidores, utilizando os fatos geradores de impostos estaduais e, da mesma maneira, é em relação aos Municípios, seja custando benefício previdenciário de seus servidores seja custeando o serviço de iluminação pública.

Partindo da premissa que a União pode criar contribuições e impostos sobre o mesmo fato gerador, esse ente político poderia optar por baixar as alíquotas dos impostos e aumentar o valor das contribuições especiais, já que somente a arrecadação dos impostos é partilhada entre Estados e Municípios. Isso não comprometeria o federalismo?

Crê-se que não. No limite de sua competência, pode a União escolher livremente instituir impostos ou contribuições, uma vez que a arrecadação das contribuições especiais não visa a recolher dinheiro para os cofres públicos e, sim, destinar dinheiro a finalidades constitucionalmente estabelecidas. Dessa forma, decidindo diminuir o quantum recolhido dos impostos aos cofres federais, a diminuição não será apenas no repasse a Estados e a Municípios e, sim, em seus próprios recursos.

Portanto, o aspecto material não é elemento que diferencie os impostos das contribuições especiais.

### **5.3 Característica das contribuições especiais**

Muitos doutrinadores, por se prenderem à literalidade do art 4º do CTN, consideraram a destinação da arrecadação um momento estranho ao contexto tributário, pois seria parte referente ao direito financeiro. Nesse sentido, foi o posicionamento de Becker<sup>28</sup>, Geraldo Ataliba<sup>29</sup>, Paulo de Barros Carvalho<sup>30</sup>, Aires Barreto<sup>31</sup>, Roque Carraza<sup>32</sup> e outros, que, com algumas diferenças, afirmavam categoricamente que a relação tributária nada tinha a ver com aspectos de natureza política, social, econômica e financeira.

---

<sup>28</sup> BECKER, Alfredo Augusto, op. cit., 2002.

<sup>29</sup> ATALIBA, Geraldo, op. cit., 2000.

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

<sup>31</sup> BARRETO, Aires apud TOMÉ, Fabiana Del Padre, op. cit., 2002. p.83.

<sup>32</sup> CARRAZA, Roque Antonio, op. cit., 2006. p.607.

Por desconsiderarem a destinação da arrecadação, é que esses doutrinadores não vislumbraram as contribuições especiais como figura autônoma das demais espécies tributárias.

De seu turno, Luciano Amaro<sup>33</sup> defende a relevância do art 4º do CTN, mas, para justificar a importância do dispositivo, fundamenta sua teoria pela não-autonomia do direito tributário. Para o citado jurista, a relação tributária não se esgota com o simples pagamento do tributo. A atividade tributária deveria ser vista compondo um ordenamento jurídico total e sistemático. Apesar da inovação, o pensamento não contou com adeptos, porque, para muitos, a autonomia do direito tributário já era algo consolidado.

Realmente, não se mostra capaz de se identificar as cinco espécies tributárias buscando a distinção, levando-se em conta apenas um aspecto, seja a vinculação ou não à atividade estatal, seja considerando o elemento base de cálculo. Vários aspectos devem ser levados em conta para se determinar com segurança qual seja a espécie de tributo.

Viu-se que o STF considerou haver cinco espécies de tributo no sistema tributário e buscou a doutrina que já tinha semelhante posicionamento. Pode-se dizer que ambos chegaram à conclusão ao elegerem o critério finalístico presente nas contribuições especiais e empréstimos compulsórios e a obrigatoriedade de restituição presente nestes últimos. Apenas com esses novos critérios, é possível distinguir as espécies tributárias.

Pode-se então afirmar que o art.4º do CTN só é aplicável aos impostos, às taxas e às contribuições de melhoria, tributos existentes à época do CTN, uma vez que a Constituição Federal, ao delinear as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, acrescentou o critério da destinação do produto da arrecadação para atender a certas finalidades.

Assim, a criação das contribuições não se dá de forma liberada como alguns podem pensar. Geraldo Ataliba<sup>34</sup> diz que as contribuições não são palavras mágicas para criar exações sempre que a administração precise de dinheiro em seus cofres. Em igual sentido, Roque Antonio Carraza<sup>35</sup> afirma que a contribuição não é a senha para que a União crie qualquer tributo.

---

<sup>33</sup> AMARO, Luciano, op. cit., 2007.

<sup>34</sup> ATALIBA, Geraldo, op. cit., 2000.

<sup>35</sup> CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 565.

Carlos César Sousa Cintra e Juraci Mourão Lopes Filho defendem que a característica principal das contribuições especiais não se encontra na hipótese de incidência, elemento em que se baseou o CTN para classificar as espécies tributárias, mas, sim, na finalidade que as estas devem atingir, conforme disciplinado pelo art. 149 da Constituição Federal.<sup>36</sup>

Leandro Pausen<sup>37</sup> e Marco Aurélio Greco<sup>38</sup> afirmaram também ser a finalidade o critério de validação constitucional de tais figuras.

Assim, pelo aspecto finalístico e pela impossibilidade de restituição, é possível diferenciar as contribuições especiais instituídas para atender a finalidades sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas e os empréstimos compulsórios que devem ser criados para atender a despesas extraordinárias de guerra, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, sendo obrigatória a restituição nessa última espécie.

Portanto, a finalidade constitucional e a não-restituição são traços essenciais presentes em todas as contribuições especiais.

### *5.3.1 Redestinação e considerações jurídicas*

Questão importante de refletir seria o caso de a arrecadação não ser destinada àquele fim que motivou a sua criação. A contribuição especial será constitucional?

Primeiramente, faz-se preciso diferenciar o que seja motivo e finalidade. Entende-se por motivo aquilo que justifica a criação da contribuição, ou seja, o motivo diz “o porquê” de o tributo ter sido criado. A finalidade responde “para que” se dá a instituição do tributo. O motivo e a finalidade são auferidos em momento prévio à criação da norma tributária, devendo estar intimamente correlacionados.

Já a destinação do produto da arrecadação é o momento que ocorre posteriormente à extinção da relação tributária. Falar da destinação é auferir se o dinheiro vai ser aplicado no fim já estabelecido.

---

<sup>36</sup> SOUSA, Carlos César Cintra; LOPES FILHO, Juraci Mourão. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p.136.

<sup>37</sup> PAUSEN, Leandro, op. cit. In: MACHADO Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p. 369.

<sup>38</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000. p.117-129.

Aroldo Gomes de Mattos<sup>39</sup> divide duas formas de desvio: o desvio por determinação legal, que ocorre quando uma lei ordinária prevê destinação diversa da prevista constitucionalmente, e o desvio por prática ilegal do órgão arrecadador. Neste caso, a lei observou a Constituição e o órgão burlou a lei.

Quanto à primeira forma, Adilson Rodrigues Pires<sup>40</sup> e Durval Aires Filho<sup>41</sup> afirmam que destinação diversa daquela prevista descaracteriza a contribuição especial, que passa a ter natureza de imposto, cujo traço peculiar é a não afetação orçamentária. Seriam essas as únicas hipóteses de desvio da arrecadação? Carlos César Sousa Cintra e Juraci Mourão Lopes Filho<sup>42</sup> especificam mais as formas de ocorrer desvio da destinação da arrecadação das contribuições especiais aos fins constitucionais, aludindo as seguintes hipóteses:

A primeira hipótese seria se fosse criada uma contribuição especial sem um fim previamente traçado na Carta Magna. Nesse caso, a lei instituidora das contribuições seria inconstitucional por ferir o art. 149 e 149-A, dispositivos que indicam que a arrecadação das contribuições deve ser destinada a um fim específico e não geral. Havendo pagamento dessa contribuição, o contribuinte tem direito à devolução do quantum pago.

Outra situação possível é a lei instituidora da contribuição passar a vincular a arrecadação de forma diferente ao que o Texto Constitucional determina. Aqui, também há inconstitucionalidade da lei, pois essa não atendeu ao mandamento constitucional.

No caso acima acontece a tredestinação legislativa, segundo Carlos César Sousa Cintra e Juraci Mourão Lopes Filho, que significa a alteração do destino da arrecadação feita por lei ordinária ou complementar. Nessa hipótese, o contribuinte também faz jus à restituição do valor pago. A tredestinação legislativa pode ser dividida em total e parcial. Seria parcial quando parte do dinheiro servisse ao fim traçado da Constituição e o restante da arrecadação fosse para outro fim. Na total, nenhum dinheiro iria custear as finalidades que ensejaram a criação da correlata contribuição.

---

<sup>39</sup> GOMES, Aroldo de Mattos. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p.115.

<sup>40</sup> RODRIGUES, Adilson Pires. As Contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p. 36.

<sup>41</sup> AIRES FILHO, Durval. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p.201.

<sup>42</sup> SOUSA, Carlos César Cintra; LOPES FILHO, Juraci Mourão. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p.136.



Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado defendem que, ocorrendo apenas desvio parcial, não há contaminação da relação tributária. Caberia à União corrigir ou compensar o desvio, redirecionando o montante desviado para atender à prevista finalidade.<sup>43</sup>

Já Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel colocam o desvio parcial junto à hipótese de desvio total de recursos, não havendo qualquer diferença, pois não há como conceber no ordenamento jurídico uma exação que possua “meia natureza jurídica de contribuição”.<sup>44</sup> Sugere um meio termo Deborah Sales<sup>45</sup> que, tratando-se de desvio parcial, somente parcial é a inconstitucionalidade, devendo ser aproveitada a parte da norma que destinou a arrecadação à finalidade posta no ordenamento.

No caso de desvio parcial, adota-se o entendimento de Fábio Junqueira de Carvalho e de Maria Inês Murgel,<sup>46</sup> qual seja, ou a arrecadação das contribuições especiais atende à destinação de forma correta e é constitucional ou não atende e é inválida.

Por fim, pode acontecer que a lei seguiu a determinação constitucional de vincular a arrecadação a determinado fim, mas, na prática, houve desvio de dinheiro por parte do servidor. Aqui, não se trata de inconstitucionalidade, pois a lei observou o preceito da Constituição. Houve a observância da supremacia constitucional. Assim, a contribuição especial é constitucional, não cabendo restituição do valor pago ao contribuinte, pois a relação tributária foi correta e já foi extinta. Haverá ação judicial que apure a responsabilidade funcional do servidor que cometeu a ilegalidade e infração administrativa.

Leandro Pausen<sup>47</sup> sugere, inclusive, a atuação eficaz do Ministério Público através de ações que combatam a imoralidade no exercício das funções desses servidores. Cabem tais ações ao Tribunal de Contas da União, a quem compete fiscalizar a aplicação das verbas federais.

---

<sup>43</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003.

<sup>44</sup> CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003.

<sup>45</sup> SALES, Deborah. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p. 174.

<sup>46</sup> CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003.

<sup>47</sup> PAUSEN, Leandro. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003. p.388.

## 6 NORMAS APLICÁVEIS ÀS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

### 6.1 Natureza jurídica

Afirmar que as contribuições especiais são tributos, porque estão localizadas no capítulo referente ao sistema tributário, não é argumento eficaz, já que as contribuições sociais, destinadas à seguridade social, estão no art.195, portanto fora do sistema tributário, e são tributos. Dizer que são tributos, pois se aplicam normas jurídicas tributárias, não é convincente, visto que, conforme ensina o doutrinador Marco Aurélio Greco,<sup>1</sup> o regime jurídico é inadequado para definir a natureza jurídica de determinado instituto. Seguindo os mesmos passos, Paulo Roberto Lyrio Pimenta ensina:

Em verdade, porém, a natureza jurídica de determinada figura jurídica não pode ser identificada pelo seu regime jurídico, que é o conjunto de normas e princípios que regem determinada categoria do direito positivo, mas não é essência da figura. É algo que vem depois. Ou seja, trata-se do revestimento normativo de determinada entidade, que não é dado essencial para identificar a sua natureza. Assim sendo, dois institutos podem ter naturezas distintas, embora se submetam ao mesmo regime.<sup>2</sup>

O que realmente confere natureza tributária a um instituto é analisar sua essência e ver se este se enquadra no art. 3º<sup>3</sup> do CTN, que define o tributo. Tal conceito foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 sendo, portanto, um conceito constitucional<sup>4</sup>. O art. 3º do CTN estabelece quais os elementos que, presentes, se podem afirmar, com certeza, tratar-se de tributo: natureza obrigacional, caráter compulsório e pecuniário, licitude do comportamento, criação através de lei e cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

As contribuições especiais seguem todas as características do art.3º do CTN, portanto, sua natureza jurídica é tributária, independente das normas que serão aplicáveis. Visto que as

---

<sup>1</sup> GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2000. p.70.

<sup>2</sup> LYRIO, Paulo Roberto Pimenta. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002. p.13.

<sup>3</sup> Art 3º do CTN “tributo é toda prestação pecuniária e compulsória, em moeda ou valor cuja nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, seja cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo, op. cit., 2000. p.3.

contribuições especiais são tributos, porque se adaptam perfeitamente ao art.3º do CTN, faz-se necessário saber quais os princípios e normas que incidem nessa espécie tributária.

## 6.2 Princípios peculiares

Antes de se saber quais as normas aplicáveis, é importante mencionar dois princípios que permeiam a sistemática das contribuições especiais. O primeiro deles é o princípio da solidariedade<sup>5</sup> que informa as contribuições sociais. Esse princípio informa que as pessoas com capacidade econômica contribuam em favor dos mais necessitados. Por isso, a denominação de contribuições especiais sociais uma vez que se destinam a beneficiar toda coletividade. Pela diretriz do princípio, efetivam-se os objetivos traçados na Constituição, em seu art.3º, que almeja a construção de uma sociedade solidária com a promoção do combate à pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Afirma-se que todas as contribuições sociais são regidas pelo critério da solidariedade. Gabriel Lacerda Troianelli<sup>6</sup> diz que uma contribuição criada para combater a miséria não pode ser paga pelos miseráveis. Por essa razão é que não se vê o benefício ao sujeito passivo como uma das características das contribuições especiais. Quanto às demais espécies de contribuições especiais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições das categorias profissionais, não se aplica o princípio da solidariedade. Sobre elas incide o princípio da referibilidade.

Exige esse princípio que ditas contribuições sejam cobradas de pessoas que se relacionem, ainda que indiretamente, com a finalidade que se buscará atingir. Por exemplo, uma contribuição cobrada dos advogados não pode ser destinada em prol dos engenheiros. Confirma-se a não necessidade de que os sujeitos passivos aufram benefício, seja direto ou indireto. Assim, o sujeito passivo não pode ser pessoas estranhas à atividade a que são chamados a contribuir.

## 6.3 Regime jurídico constitucional geral

O art.149 da CF/88, que traz as contribuições especiais, remete à aplicação do art. 146, III, e 150, I e II, do mesmo diploma. Apenas seriam aplicáveis esses dispositivos no que se refere às contribuições especiais? Carlos César Sousa Cintra e Juraci Mourão Lopes Filho

---

<sup>5</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da seguridade social**. São Paulo: Atlas, 2001. p.73.

<sup>6</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O âmbito de incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pela Lei nº10. 168/2000. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº121, 2001.

vislumbram não um único regime jurídico aplicável a todas as modalidades de tributo, mas sim a subdivisão em:

1 Regime Jurídico - Constitucional – Tributário Mínimo. Aqui devem estar as normas aplicáveis a qualquer espécie de tributo.

Catalogaram-se o princípio da legalidade<sup>7</sup>, o princípio da isonomia<sup>8</sup>, a irretroatividade<sup>9</sup>, a proibição de tributo confiscatório, a proibição de tributo que estabeleça limitações ao tráfego de pessoas e bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, e o princípio da anterioridade cumulado com a anterioridade nonagesimal.

No direito tributário, só através de lei é possível criar, majorar, reduzir ou extinguir tributos, conforme preceituam o art. 97 do CTN e o art. 150, I da CF/88. Portanto, o princípio da legalidade<sup>10</sup> é condição de existência de qualquer espécie tributária.

O princípio da isonomia<sup>11</sup>, constante no art.150, II da CF/88, e a vedação do confisco<sup>12</sup>, contemplada no inciso IV, são requisitos para que esse ramo do direito atenda à chamada justiça fiscal.

A irretroatividade<sup>13</sup> é necessária para que a lei não retroaja atribuindo segurança jurídica aos fatos já ocorridos no passado.

---

<sup>7</sup> “O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação de certos conceitos não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica (CF, art.5º, III) nem da legalidade tributária (CF, art 150, I)” STF, RE 343.446, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 4-4-2003.

<sup>8</sup> “Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, exprime tratamento desigual a microempresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado”.STF ADIn 1.643, Rel Min. Maurício Corrêa, DJ de 14-3-2003

<sup>9</sup> “O que a CF exige, no art.150, III, a, é que a lei que institua ou majore tributos seja anterior ao fato gerador. No caso, o decreto que alterou as alíquotas é anterior ao fato gerador do Imposto de Importação”. STF, RE 225.602 Rel. Min. Carlos Velloso DJ de 6-4-2001

<sup>10</sup> O conteúdo do princípio da legalidade vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. AMARO, Luciano, op. cit.

<sup>11</sup> Cf. RTJ 136/439-440, REL Min Celso de Mello.

<sup>12</sup> “Não é admissível que a alíquota de um imposto seja tão elevada a ponto de tornar insuportável, ensejando atentado ao próprio direito de propriedade. Realmente, se tornar inviável a manutenção da propriedade, o tributo será confiscatório.” Cf. PAUSEN, Leandro. **Direito tributário. Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal á luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002. p.183.

<sup>13</sup> A limitação ao poder de tributar prevista no art.150, inciso III, alínea “a”, da Carta Magna constitui garantia do contribuinte contra o arbítrio do Estado, assegurando-lhe o conhecimento prévio da carga tributária a que estará sujeito. Ibid., 2002.

Por fim, nenhum tributo pode limitar o direito de ir e vir das pessoas por ser um direito constitucional.

O princípio da anterioridade proibia que não fosse cobrado tributo no mesmo exercício financeiro em que houvesse sido publicada a lei que o instituiu ou o aumentou. O postulado tinha a pretensão de possibilitar o planejamento tributário por parte do contribuinte para que se preparasse financeiramente para o pagamento da nova exação.

Em relação às contribuições da seguridade social, vigorava a anterioridade qualificada por nonagesimal no art. 195, inciso IV, § 6º da CF/88. O dispositivo versa que a cobrança das contribuições da seguridade social deveria ser feita após noventa dias da publicação da lei que instituiu ou majorou a exação.

Muitos tributos, sujeitos à anterioridade, eram criados em dezembro e a cobrança já era feita em janeiro. Questionado sobre a constitucionalidade da cobrança, o Supremo Tribunal Federal se posicionou pela afirmativa, já que cumpria o disposto no art.150, III, b, no julgamento do Agravo regimental nº. 254.654-5<sup>14</sup>, rel. Min. Moreira Alves. Realmente, o entendimento dado pelo Colendo Tribunal só observou a literalidade do princípio e não o seu sentido.

Com o intuito de corrigir a cobrança surpresa, o princípio da anterioridade nonagesimal foi estendido a todas as espécies tributárias através da redação dada pela Emenda Constitucional nº42/2003. Portanto, em relação aos demais tributos, incide o princípio da anterioridade cumulado com a anterioridade nonagesimal.

A cobrança do tributo deve atender simultaneamente a ambos os postulados. Assim, a menção feita pelo art.149, que remete ao art.146, III, e 150, I e II, todos da CF/88, não pode ser realizada de maneira restritiva, como se nas contribuições especiais só fossem aplicáveis àqueles princípios tributários.

---

<sup>14</sup> Não se tratando de intimação por Diário da Justiça, mas de entrada em vigor de lei o que se dá no momento de sua publicação, e tendo a Lei 8.383 sido publicada no dia 31.12.91, circulando o Diário Oficial na noite desse dia (e isso porque a circulação não depende do momento da entrega desse Diário aos Correios), ainda que fosse necessária a observância do princípio da anterioridade- e em se tratando de correção monetária, por não haver aumento de tributo, não o é- ele teria respeitado, não ocorrendo, ainda a alegada aplicação retroativa, pois o fato gerador do tributo em causa só se dá no final do último dia do ano- Falta de prequestionamento das questões constitucionais relativas à TR invocadas no recurso extraordinário (STF, 1ª T.,AgRrAI 254.654-5, rel. Min. Moreira Alves, mar./2000).

A referência expressa apenas a esses poucos dispositivos teve a intenção de distanciar qualquer celeuma acerca de serem as normas tributárias do CTN aplicáveis às contribuições especiais. O legislador ordinário determinou que lei complementar tratasse de normas gerais de matéria tributária, e essa lei é o CTN, que foi recepcionado como lei complementar. Portanto, pode-se afirmar que assuntos de prescrição e decadência são temas que a Constituição veiculou por lei complementar. Assim, foi o entendimento do STF no RE nº148.754-2.<sup>15</sup>

## 2 Regime Jurídico – Constitucional das Contribuições Especiais.

Compõem esse regime as normas aplicáveis apenas às contribuições especiais, as quais devem figurar normas e princípios que permeiam todas as subespécies de contribuições especiais. Pode-se citar a observância da finalidade disposta constitucionalmente, que é característica essencial, conforme já exposto.

### 3 Regime jurídico específico de cada subespécie.

São três subespécies de contribuições especiais:

#### 3.1 Contribuições Sociais que são subdivididas em:

- Contribuições Sociais Gerais: incidência do art. 154, I para criação de contribuições sociais gerais não previstas no Texto Constitucional.
- Contribuições da Seguridade Social: aplicação do art.195 da Carta Magna.

3.2 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – regidas pelo § 4º do art.177 da Constituição Federal.

3.3 Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais e Econômicas – não há regras específicas.

Questão tormentosa é saber se o princípio da capacidade contributiva se aplica às contribuições especiais. Foi dito que as contribuições especiais podem usar os mesmos fatos

---

<sup>15</sup> “A questão de prescrição e decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art.146, III,alínea b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais”(CF art.146, III ,alínea b. art 149) STF, Plenário, RE nº148.754-2, Rio de Janeiro, excerto do voto do Min. Carlos Velloso, jun/1993)

geradores dos impostos e, quanto a esses, não há dúvida alguma de que é aplicado o mencionado princípio por estar expresso no seguinte dispositivo:

Art. 145. [...]

§1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Quem faz o enquadramento da capacidade contributiva<sup>16</sup> como aspecto do princípio da isonomia elastece o princípio da capacidade contributiva não só às contribuições especiais, mas também a todas as espécies tributárias existentes. Atente-se para os argumentos expostos pelos autores sobre a incidência ou não de tal princípio nas contribuições especiais.

O doutrinador Hugo de Brito Machado<sup>17</sup> considera que o princípio da capacidade contributiva só alcança os impostos pessoais. Para esse doutrinador, o princípio da capacidade contributiva goza de autonomia frente a outros princípios, tendo o Texto Constitucional determinado a aplicação somente aos impostos.

Armando Zurita Leão<sup>18</sup> ensina que o princípio da capacidade contributiva baseia-se no princípio da isonomia. A expressão “sempre que possível” foi necessária em razão dos impostos indiretos que não atendem ao princípio da capacidade contributiva, já que quem suporta a carga tributária é o consumidor final da mercadoria.

Aliomar Baleeiro<sup>19</sup> diz que o princípio da capacidade contributiva está intimamente relacionado ao princípio do mínimo existencial, portanto deve ser aplicado indistintamente o princípio a todas as espécies tributárias.

Eduardo Marcial Ferreira Jardim<sup>20</sup> diz que a capacidade contributiva é pressuposto, critério de graduação e limite de todos os tributos. José Marcos Domingues Rodrigues<sup>21</sup> vê o

<sup>16</sup> Leandro Pausen diferencia a capacidade econômica da capacidade contributiva. Aquela é bem mais ampla do que esta. A capacidade econômica é verificada sempre que o sujeito passivo tenha renda, já a capacidade contributiva é mais específica, pois pretende responder se, sobre a renda, pode incidir tributo e se o valor arrecadado não irá trazer prejuízo econômico considerável ao contribuinte. PAUSEN, Leandro, op. cit., 2003.

<sup>17</sup> MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2007. p.60.

<sup>18</sup> LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário**: o princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999. p.21. O conteúdo do princípio da capacidade contributiva é encontrado no princípio da isonomia, por envolver a idéia de justiça. Em outras palavras, a isonomia no direito tributário só se materializa com a observância da capacidade contributiva. Um princípio serve para instrumentalizar o outro.

<sup>19</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p.260.

<sup>20</sup> LEÃO, Armando Zurita, op. cit., 1999. p. 27.

<sup>21</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira apud LEÃO, Armando Zurita, op. cit., 1999. p.22.

mencionado princípio como uma baliza ética da relação jurídico-tributária e, por conseguinte, expressão da isonomia.

Domingues de Oliveira<sup>22</sup> subdivide o postulado da capacidade contributiva em dois aspectos: um objetivo ou absoluto e outro subjetivo ou relativo. O aspecto objetivo volta-se à riqueza possível de ser tributada, não levando em conta o contribuinte. O aspecto subjetivo particulariza as condições individuais do contribuinte.

Da capacidade contributiva, originam-se os subprincípios da proporcionalidade, personificação, progressividade e seletividade, segundo Armando Zurita Leão<sup>23</sup>. É imprescindível que em qualquer espécie tributária incidam todos esses subprincípios porque a não incidência vai levar a uma arrecadação confiscatória.

Armando Zurita Leão<sup>24</sup> interpreta que o princípio da capacidade contributiva envolve dois aspectos: um positivo, que consiste na limitação ao poder de tributar; e um negativo, que consiste em preservar os direitos subjetivos do contribuinte. Seria aplicável também às contribuições especiais e aos empréstimos compulsórios.

Marco Aurélio Greco explica como é aplicável o princípio da capacidade contributiva às contribuições especiais:

Em matéria de contribuições, como esta figura supõe um grupo, temos de enxergar duas interfaces: a interface do grupo externamente em relação aos demais, e a interface do grupo internamente com seus membros. Na interface externa, o conceito de capacidade contributiva não é absoluto, define-se o grupo por critérios que podem envolver ou não a capacidade contributiva.

Em geral, a definição do grupo não leva em conta a idéia de capacidade contributiva. O grupo é formado por aqueles que de algum modo se relacionam com determinada atividade, produto, área de ação, interesse econômico ou social etc.

Assim, por exemplo, um grupo pode ser formado a partir da noção de produto cultural audiovisual que abrange o conjunto de produtores de cinema, de distribuidores, de espectadores e assim por diante. Para definir produto cultural audiovisual, não foi levada em conta a noção de capacidade contributiva e nem por isso a contribuição é (desse ângulo) objetável.

Porém, na interface interna, quando é preciso saber, dentro do grupo, quem vai suportar o rateio daquele encargo pecuniário, aí a lei deve fazê-lo levando em conta a capacidade contributiva.<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> OLIVEIRA, Domingues de apud LEÃO, Armando Zurita, op. cit., 1999. p. 24.

<sup>23</sup> LEÃO, Armando Zurita, op. cit., 1999. p.22.

<sup>24</sup> LEÃO, Armando Zurita, op. cit., 1999. p.31.

<sup>25</sup> GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico - Elementos para um modelo de controle. **Revista Fórum de Direito Tributário RFDT**, ano 4, n°20, mar./abr. 2006.



Da mesma forma, é assim que se vê o tema. Há também dúvida em se saber se a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, refere-se apenas a impostos ou poderia o dispositivo albergar também as contribuições especiais. Quanto a essa questão, não há muita divergência.

Ricardo Conceição Souza<sup>26</sup> tem o posicionamento de que o art. 150, inciso VI, do Texto Constitucional, refere-se apenas a impostos e, quanto às contribuições, é aplicado o art. 195, § 7º, também do Texto Maior.

Explica o equívoco de o legislador ter enquadrado este dispositivo como isenção, uma vez que a Constituição veicula imunidades, e a lei disciplina as isenções.

Em igual sentido é o pensamento de Vittorio Cassone<sup>27</sup> que, por ver os impostos e as contribuições como figuras distintas de regime constitucionalmente diferenciado, a regra do art.150, inciso IV da CF/88, só é aplicada aos impostos, porque o constituinte assim o desejou.

O Supremo Tribunal Federal ficou preso à literalidade da expressão “impostos” contida no item VI, do art.150, da CF, afastando a incidência às contribuições especiais, conforme se ilustra por meio da ementa do julgamento proferido nos autos do RE nº. 224.964<sup>28</sup>.

Concorda-se também que a regra da imunidade é aplicada apenas aos impostos. Em relação às contribuições, vigora a imunidade específica prevista no §7º do art. 195 da Carta Magna, a qual erroneamente o legislador chamou de isenção.

A isenção é feita por lei enquanto a imunidade sempre é disciplinada pela CF/88. Quando se pretende regular a imunidade, é preciso lei complementar ou basta lei ordinária?

---

<sup>26</sup> SOUSA, Ricardo Conceição. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2002. p.517.

<sup>27</sup> CASSONE, Vittorio. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2002. p.561.

<sup>28</sup> COFINS. PIS. Distribuidoras de derivados de petróleo, mineradores, distribuidores de energia elétrica e executoras de serviços de telecomunicações. O Supremo Tribunal Federal (sessão do dia 1º/07/99), concluído o julgamento dos Recursos Extraordinários nº. os 205.355 (Ag. Rg); 227.832; e 233.807, Rel. Min. Carlos Velloso, abrangendo as contribuições representadas pela COFINS, pelo PIS e pelo FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, a serviços de telecomunicações, e a derivados de petróleo, combustíveis e minerais, entendeu que, sendo elas contribuições sociais sobre o faturamento das empresas, destinadas ao financiamento da seguridade social, nos termos do art.195, caput, da Constituição Federal, não lhes é aplicável a imunidade prevista no art. 155, § 3º, da Lei Maior. (Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 04/02/00).

Entende-se que o veículo normativo deve ser lei complementar, pois sendo a imunidade uma limitação ao poder de tributar, é necessário que se cumpra a exigência do art.146, II da Carta de Princípios, que requer lei complementar.

Portanto, é inconstitucional qualquer regulamentação de imunidade trazida por lei ordinária, estando presente o vício de validade formal, pois apenas a Constituição Federal pode disciplinar sobre imunidade.

## 7 AS SUBESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

A Constituição Federal disciplina as contribuições especiais no art. 149.

Art.149 Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III e sem prejuízo do previsto no art. 195, §, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§1. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para custeio de, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art.40, cuja alíquota não seja inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I- não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

II- incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

III- poderão ter alíquotas:

A) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro.;

B) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§3. A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada à pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4. A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Art. 149 – A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o art. 150, I e III.

§ ú. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura do consumo de energia elétrica.

O caput do art.149 revela as três subespécies de contribuições especiais:

7.1 Contribuições sociais

7.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico

7.3 Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

A seguir, tratar-se-á de aspectos gerais acerca de cada subespécie.

### 7.1 Contribuições sociais

A primeira subespécie de contribuição especial disciplinada no art. 149 é a contribuição social. Portanto, destinar o produto da arrecadação a um fim social deve ser o único motivo que impulsionará a instituição dessa contribuição.

A Constituição Federal finaliza seus preceitos com a matéria mais importante para a coletividade e a razão de ser do Estado: a Ordem Social no Título VIII. Observa-se que a Ordem Social foi tratada de forma extensiva pelo legislador originário e abrange a seguridade social, a educação, a ciência, o meio ambiente e vários outros aspectos.

Com o objetivo de atender às necessidades da seguridade social que abrange a saúde, previdência e assistência social, o art. 195 caput da CF/88 diz que a seguridade social será financiada por toda a sociedade e pelos orçamentos da União, Estados, Distrito Federal, Municípios e das contribuições sociais.

Pode-se dizer, então, que as contribuições sociais são gerais, quando destinadas a outros fins sociais que não seja a seguridade social, e contribuições sociais gerais para a seguridade social, quando esse for seu destino.

#### *7.1.1 Contribuições sociais para a seguridade social*

O art.195 da CF diz que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, mediante recursos dos entes federativos e pelas contribuições.

Essas exações são as referidas contribuições sociais para a seguridade social.

Os incisos seguintes do caput do art.195 trazem os sujeitos passivos e apenas mencionam a base de cálculo das contribuições sociais para a seguridade social a serem cobradas pelo empregador.

É importante mencionar que a disciplina das contribuições especiais sociais não se exaure no caput do art. 195. A análise do seu § 4º permite a criação de outras contribuições sociais destinadas a financiar a Seguridade Social, desde que obedecida a exigência do art. 154, I, da Constituição.

Portanto, em termos de contribuições sociais afetas à Seguridade Social, umas são, de forma expressa, previstas no art. 195 e instituídas por lei ordinária; já outras podem ser criadas desde que por lei complementar, que não sejam cumulativas e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição, que são as contribuições de competência residual para a seguridade social.

Dessa forma, se um contribuinte não figura como sujeito passivo no art. 195 de contribuições sociais poderá ser sujeito passivo de outras contribuições sociais que serão criadas por lei complementar, que não sejam cumulativas e tenham base de cálculo e fato gerador diferentes dos já usados na Constituição. Essa é a regra geral para a criação de outras contribuições da seguridade social e também de outras contribuições sociais gerais.

É imprescindível a explicação do § 4º do art.195 juntamente com o art.154 I para saber quando é constitucional a criação de outras contribuições sociais para custear a Seguridade Social e outras contribuições sociais gerais que não tenham esse destino.

A primeira exigência é no que se refere à lei complementar, que requer a aprovação por quorum qualificado, ou seja, maioria absoluta, o que mostra a preocupação do constituinte em dificultar a não liberalidade na instituição de outras contribuições, exigindo um maior quorum para instituí-las. Ao requerer que novas contribuições não sejam cumulativas, entende-se que foi no mesmo sentido que o texto constitucional usou para tratar a respeito da não-cumulatividade do ICMS e do IPI. Segundo Estevão Horvath<sup>1</sup>, seria impossível aplicar-se interpretação distinta a um único termo várias vezes referido num mesmo texto sem uma ponderável razão.

Ora, se a não-cumulatividade do art.154, I da CF fosse para se entendida de maneira diferente da não-cumulatividade do ICMS e IPI, o próprio texto constitucional teria recepcionado. Se não recepcionou, dar-se-á o mesmo sentido. Ricardo Conceição Souza<sup>2</sup> defende que se aplica somente a exigência de lei complementar para instituição de novas contribuições residuais para a seguridade social, não se aplicando a exigência de não-cumulatividade e a que não tenha fatos geradores e base de cálculo próprios dos já discriminados na Constituição. Entende o autor que essas duas últimas só devem ser observadas nos impostos. Não se acata o pensamento exposto. Já que o art.195 disciplinou que para instituir novas contribuições para a seguridade social fosse observado o art.154 da CF/88, sem fazer ressalvas, é porque todas as exigências devem ser atendidas.

Quanto a usar fatos geradores e base de cálculo diferentes dos já usados no texto constitucional, teve o constituinte o intuito de impedir a tributação em cascata, podendo ser abatido ou compensado do que for devido em cada operação o montante de tributo devido em

---

<sup>1</sup> HORVATH, Estevão apud SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime jurídico das contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002. p.45.

<sup>2</sup> Ibid., 2002. p.80.

operações anteriores. A superposição de base de cálculo e fatos geradores é exceção que, para ser válida, deve ser expressa no texto constitucional. O exemplo é a incidência de contribuições sociais para a seguridade social e contribuições dos empregadores destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional sobre a mesma base de cálculo: a folha de salário.

Outro problema interessante é saber se há obrigatoriedade do produto da arrecadação de todas as contribuições da seguridade social serem destinadas ao INSS. Aqui, existem duas correntes bem definidas na doutrina.

Os que concordam que toda a arrecadação da seguridade social deve ser vinculada ao INSS são Ângela Maria da Motta Pacheco<sup>3</sup>, Ives Gandra<sup>4</sup> e José Eduardo Soares de Melo,<sup>5</sup> Carlos César Souza Cintra e Juraci Mourão Lopes.<sup>6</sup> Esses doutrinadores argumentam, de forma geral, sem levar em conta algumas divergências, que as contribuições de custeio da seguridade social têm como característica a destinação de sua arrecadação a determinado órgão, fundo ou orçamento específico. O órgão criado foi o INSS - Instituto Nacional de Seguridade Social. Em oposição ao pensamento mencionado estão Deborah Sales<sup>7</sup>, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza<sup>8</sup>, Leandro Pausen<sup>9</sup>, Luiz Dias Martins Filho<sup>10</sup> e Ricardo Conceição Souza<sup>11</sup>. Para dirimir a controvérsia, tem-se como ponto de partida a posição de Luiz Dias Martins Filho que, ao fazer um apanhado das funções do INSS, concluiu não ser este encarregado de todas as áreas de atuação da Seguridade Social:

Dessa forma, as contribuições sociais especiais para a Seguridade Social apesar de serem receitas do orçamento da Seguridade Social não precisam ser necessariamente arrecadadas pela autarquia do Seguro Social (Previdência Social). Ao Instituto Nacional do Seguro Social –INSS, autarquia federal instituída pelo art. 14 da Lei nº8.029/90, em decorrência da fusão do IAPAS- Instituto da Administração da

---

<sup>3</sup> PACHECO, Ângela Maria da Motta. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003. p.84.

<sup>4</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003. p.351.

<sup>5</sup> MELO, José Eduardo Soares de, op. cit., 2003. p. 363.

<sup>6</sup> SOUSA, Carlos César Cintra; LOPES FILHO, Juraci Mourão. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. In: MACHADO Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003.

<sup>7</sup> SALES, Deborah. **Contribuições no sistema tributário brasileiro**. In: MACHADO Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p. 172.

<sup>8</sup> FERNANDES, Fátima Rodrigues de Souza. **Contribuições no sistema tributário brasileiro**. In: MACHADO Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p. 263-264.

<sup>9</sup> PAUSEN, Leandro. **Contribuições no sistema tributário brasileiro**. In: MACHADO Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p. 385.

<sup>10</sup> DIAS FILHO, Luiz Martins. **Contribuições no sistema tributário brasileiro**. In: MACHADO Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p. 420-423.

<sup>11</sup> SOUZA, Ricardo Conceição de. **Contribuições no sistema tributário brasileiro**. In: MACHADO Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p. 513.

Previdência Social e Assistência Social com o INSS- Instituto Nacional da Previdência Social, regulamentado pelo Decreto n° 99.350/90, cabe: i) promover a arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições sociais e demais receitas destinadas à Previdência Social; ii) gerir os recursos do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS); iii) conceder benefícios e serviços previdenciários; e iv) executar as atividades e programas relacionados com emprego, apoio ao trabalhador desempregado, identificação profissional, segurança e saúde ao trabalhador.<sup>12</sup>

O doutrinador infere que o INSS tem âmbito de abrangência estrito. É salutar observar-se que as atribuições do INSS, em linhas gerais, estão voltadas às seguintes áreas: previdência, assistência social e saúde do trabalhador. Observe-se que restringe a saúde apenas a uma categoria: o trabalhador. Por sua vez, o art. 196 da Constituição Federal prescreve: “A saúde é direito de todos [...]”, portanto não só do trabalhador. Se a seguridade social compreende o campo da saúde, previdência e assistência, apenas atribuindo ao INSS atender à saúde do trabalhador, a saúde de todas as outras pessoas deverá ser assistida por outros órgãos.

O art. 204, I, do Texto Maior, é claro ao dispor que as ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, além de outras fontes, podendo haver descentralização político-administrativa. Dessa forma, se é prevista a descentralização administrativa, que consiste na criação de outra pessoa jurídica com personalidade, patrimônio e gestão próprios, é porque os recursos não são todos destinados ao INSS. Assim, também se afirma que não há obrigatoriedade de toda a arrecadação da seguridade social ser destinada ao INSS. Em igual sentido foi o posicionamento firmado por Hugo de Brito Machado<sup>13</sup> que, ao julgar a arguição de

<sup>12</sup> DIAS FILHO, Luiz Martins. Contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p.422.

<sup>13</sup> Segundo o art.195 da Constituição Federal, a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições sociais que expressamente enumera.

A sociedade financia a seguridade social, de forma direta, com o pagamento das contribuições elencadas nos itens I, II e III do art.195, e de forma indireta através dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na forma da lei.

Assim, é possível chegar-se a uma conclusão importante: é contribuição para a seguridade social somente aquela prevista nos itens I, II e III do art.195, cuja destinação foi estabelecida pela própria Constituição.

Por força de normas da Constituição, o sistema de seguridade social tem gestão administrativa e orçamento próprios (art.165, § 5º, item III, art 194, parágrafo único, item VII, e art.195, § 2º). Seus recursos, portanto, não integram o orçamento fiscal da União (art.165, §5º, item I). A contribuição para a seguridade social constitui receita deste orçamento, arrecadada diretamente por quem exerça a administração do sistema.

Assim, é da essência do regime jurídico específico da contribuição para a seguridade social a sua destinação constitucional. Não a destinação legal do produto da arrecadação, mas a destinação constitucional, vale dizer o vínculo estabelecido pela própria Constituição entre a contribuição e o sistema de seguridade social, como instrumento de seu financiamento direto pela sociedade, vale dizer, pelos contribuintes. O fato de a lei destinar recursos do orçamento da União para a seguridade social configura forma indireta de financiamento desta pela sociedade. Não tem, nem poderia ter, a virtude de transformar as exações arrecadadas pela União em contribuições sociais. (MAS nº 0976 do Tribunal Federal da 5ª Região, págs.125 e segs. DJ 12/ 05/ 90).

inconstitucionalidade na AMS nº. 0976, no Tribunal Federal da 5ª Região, afirmou não ser relevante a vinculação ao órgão, pois a exigência constitucional é feita em relação aos fins.

Por fim, constatam-se as seguintes contribuições destinadas à seguridade social no Sistema Tributário Brasileiro:

- Contribuição previdenciária regulada pela Lei nº 8.212/91
- Contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, disciplinada pela Lei nº 8.212/91
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, regida pela LC nº. 70/91

### *7.1.2 Contribuições sociais gerais*

Como comentado anteriormente, observa-se que a Ordem Social não é apenas a seguridade social. Existem outros segmentos sociais, conforme já foi mencionado acima, como a cultura, família, meio ambiente, dentre tantos que compõem a Ordem Social. Pergunta-se como serão custeados esses setores?

Dando prosseguimento ao estudo, observe-se a educação. O serviço educacional será custeado pela receita advinda dos impostos, observados os percentuais mínimos estabelecidos no art. 212 da Constituição, e da contribuição social do salário-educação prevista no § 5º do mesmo dispositivo.

Assim, conclui-se que, entre as contribuições sociais existem as que não se destinam à Seguridade Social, chamadas pela doutrina de contribuições sociais gerais, que são destinadas a outros setores da Ordem Social, excetuando as afetas à Seguridade Social.

Fazendo-se uma análise do Título VIII - Da Ordem Social, como um todo, observam-se outras contribuições sociais gerais além da contribuição social do salário-educação. A contribuição social geral prevista no art. 239 para financiar o seguro-desemprego e a contribuição social geral autorizada no art. 240 são cobradas das empresas privadas para financiar serviço social e de formação profissional de seus empregados, que são as contribuições destinadas a entidades como o INCRA, SEBRAE e outras.



Pergunta-se quais as áreas sociais que recebem a cobertura pela arrecadação do seguro-desemprego e das contribuições destinadas à formação profissional de empregados das empresas privadas?

O seguro-desemprego e as contribuições para formação profissional de empregados podem ser enquadrados como instrumentos para concretizar os direitos trabalhistas previstos no art.226 § 3º, II da CF/88. Sem dúvida, tais contribuições vão auxiliar o empregado no seu sustento e de sua família tanto na época de desemprego como na melhoria de sua formação técnica para cada vez mais atender às novas exigências do mercado de trabalho.

Dessa forma, conclui-se que o Texto Constitucional disciplinou de maneira expressa as seguintes contribuições sociais gerais: a contribuição social do salário-educação, a contribuição para financiar o seguro-desemprego e as contribuições do art.240.

Diante do simplista resumo, é interessante enfrentar o questionamento: é possível serem criadas outras contribuições sociais gerais?

Quanto a esse questionamento, muitos estudiosos do direito tributário já se posicionaram a respeito.

O Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE 138.284/CE<sup>14</sup>, ao fazer uma classificação dos tributos, manifestou uma posição restritiva em considerar taxativas as contribuições sociais gerais.

Ives Gandra da Silva Martins<sup>15</sup> não admite a instituição de contribuições sociais gerais além das previstas nos arts. 149, 195, 212 § 5º, 239 e 240. Explica que o sistema tributário, sendo rígido e regulado pela estrita legalidade, impediu qualquer ampliação ao trazer as limitações ao poder de tributar. Segundo esse autor, não há qualquer espaço para o surgimento de outras contribuições que não sejam as previstas expressamente e alerta que, se assim não se considerar, põe-se em risco toda a ordem constitucional.

---

<sup>14</sup> “[...] As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art 4º) são as seguintes: a) os impostos (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) os empréstimos compulsórios (C.F., art.148). (DJ 01/ 07/ 92)”.

<sup>15</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p.47.

Na mesma direção, Adriano Pinto<sup>16</sup> considera que, no formato constitucional federativo, a taxatividade da distribuição do poder impositivo, sendo que o campo residual conferido à União se exaure no comando do art.154, que autoriza apenas a instituição de impostos, excluída, portanto, a criação de outras contribuições, além daquelas expressamente autorizadas.

Em sentido oposto, Carlos César Sousa Cintra e Juraci Mourão Lopes Filho<sup>17</sup> respondem de forma positiva sobre possibilidade de serem criadas novas contribuições sociais pelo legislador infraconstitucional que não sejam mencionadas pela Constituição Federal. Traz-se aqui as palavras que comprovam o posicionamento.

Discrepando de ala respeitável da doutrina, julgamos que há sim espaço para a União instituir novas contribuições sociais dirigidas ao cumprimento de fins sociais para os quais o texto constitucional original não nominou fonte tributária específica. Pensamos que estas finalidades são as que o constituinte nomeou expressamente de ‘direitos sociais’ (art.6º) juntamente com as inseridas no Título VIII, dedicado à ‘Ordem Social’ (artigos 205, 215, 217, 218, 220, 225, 226 e 231).

Noutras palavras: existe autorização constitucional para que o financiamento de ações da União relativas à implementação do que está previsto nos artigos art.6º, 205, 215, 217, 218, 220, 225, 226 e 231 aconteça também mediante o uso de recursos provenientes do exercício da competência tributária de que trata o art. 149, no que pertine às contribuições sociais, afinal de contas ‘quem quer os fins tem de dispor dos meios’.

Por fim, os referidos autores esclarecem que não pode ser usado qualquer “meio” para atingir os fins almejados, mas somente aqueles meios autorizados pelo Texto Constitucional.

Igual entendimento é manifestado por Leandro Pausen,<sup>18</sup> que conclui não haver impedimento na instituição de novas contribuições sociais pelo simples fato de o texto constitucional fazer referência expressa às contribuições de Seguridade Social previstas no art. 195 e às contribuições disciplinadas nos arts. 212, § 5º, 239 e 240.

Concorda-se com as opiniões a favor da possibilidade de surgimento de novas contribuições sociais, uma vez que o constituinte não exaure as áreas que compõem a Ordem Social. Entretanto, a Constituição Federal não traz quais os “meios” ou as condições para serem criadas outras contribuições sociais gerais que não sejam expressas no texto.

---

<sup>16</sup> PINTO, Adriano. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p.47.

<sup>17</sup> SOUSA, Carlos César Cintra; LOPES FILHO, Juraci Mourão. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p.136.

<sup>18</sup> PAUSEN, Leandro. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO Hugo de Brito (Coord.), op. cit., 2003. p.370.

O STF, na ADIn 2.010-MC<sup>19</sup>, decidiu que a instituição de novas contribuições especiais não requer lei complementar, pois esse requisito formal é mencionado no art. 195, § 4º, que remete ao art.154, todos da Constituição, e versa apenas acerca das contribuições para a seguridade social. Logo, o STF admite que lei ordinária é instrumento para criar novas contribuições sociais gerais.

A solução é indicada por Hugo de Brito Machado<sup>20</sup>, ao ver no art. 154 da CF/88 a matriz da competência residual tributária da União, ou seja, toda vez que forem criados impostos federais e contribuições sociais para a seguridade social, que não sejam expressas, devem ser atendidos os requisitos formais e materiais do referido dispositivo. Para serem instituídas outras contribuições sociais gerais que não sejam as mencionadas no art. 211§ 5º, art. 239 e art. 240, é preciso observar o art. 154 da CF/88?

Conclui-se pela afirmativa. Ora, ao se referir à competência residual, seja de impostos, seja de contribuições sociais para a seguridade social, também é necessário ampliar as contribuições sociais gerais que não estejam mencionadas no texto constitucional. Se foi intuito do constituinte limitar o “cheque em branco” em razão das competências residuais para que houvesse parâmetros rígidos, o constituinte não poderia limitar de um lado e abrir de forma extensiva para a criação de contribuições sociais gerais não expressas.

Ainda que haja a limitação através de requisitos formais e materiais, o campo da competência residual é enorme, dando ensejo a uma maior carga tributária referente a contribuições especiais sociais. Por outro lado, conforme já mencionado, a arrecadação das contribuições especiais sociais deve ter como único destino os direitos sociais dispostos no art. 6º e ao longo do Título VIII, intitulado Da Ordem Social.

Apesar de vislumbrar que as contribuições sociais gerais são ferramentas para efetivar os direitos fundamentais de segunda e de terceira geração e que os direitos sociais são dispostos apenas a título exemplificativo, pois o preâmbulo constitucional traz a carta de

---

<sup>19</sup> “Reserva constitucional da lei complementar. Incidência nos casos taxativamente indicados na Constituição. Contribuição de seguridade social devida por servidores públicos federais em atividade. Instituição mediante Lei Ordinária. Possibilidade.” (ADI 2.010- MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 12/ 04/ 02)

<sup>20</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Competência residual e contribuições da seguridade social**. São Paulo: Dialética, 1996. p.96. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992. v.17.

intenções em forma de princípios e valores<sup>21</sup>, o que possibilita a legislação infraconstitucional dispor amplamente a respeito, entende-se que a lei complementar é o parâmetro traçado na Carta Magna. Verificam-se as seguintes contribuições sociais gerais:

- Salário-Educação;
- Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira;
- Programa de Integração Social-PIS;
- Programa de Formação do Servidor Público-PASEP;
- Contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (art.240), ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial-SENAI, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial-SENAC, Serviço Social do Comércio-SESC e Serviço de Aprendizagem Rural-SENAR ( art.62 do ADCT)

## 7.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico

Assim como foi feito com as contribuições sociais, será realizado um estudo sobre os aspectos gerais que devem ser observados em relação à criação da CIDE, sigla utilizada para simplificar contribuições de intervenção no domínio econômico.

Sobreditas contribuições podem ser criadas quando não estão sendo seguidos os princípios do art. 3<sup>o</sup><sup>22</sup> e do art. 170<sup>23</sup>, ambos da Carta Magna. Eros Roberto Grau<sup>24</sup> diferencia com precisão os termos ordem econômica, domínio econômico e atividade econômica. A ordem econômica é a expressão mais abrangente, pois compreende o mundo do ser e do dever ser, o plano empírico e o plano normativo. Os outros dois termos estão no mundo empírico. A

---

<sup>21</sup> ALEXY, Robert, op. cit., 2001. p.148. Adota-se o sentido que Alexy emprega na diferenciação de princípios e valores. Os princípios encontram-se em conceitos deontológicos, isto é, o princípio está numa norma, funcionando como um guia de comportamento. Já o valor está no conceito axiológico determinando a bondade de algo. O princípio diz “devemos ser iguais” e o valor diz “a igualdade é boa”.

<sup>22</sup> Art 3º da CF/88 “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I- constituir uma sociedade livre, justa e solidária; II- garantir o desenvolvimento nacional; III- erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV- promover o bem de todos, sem preocupação de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

<sup>23</sup> Art 170 da CF/88 “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I- soberania nacional; II- propriedade privada; III- função social da propriedade; IV- livre concorrência; V- defesa do consumidor; VI- defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII- redução das desigualdades regionais e sociais; VIII- busca do pleno emprego; IX- tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.”

<sup>24</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 81-139.

atividade econômica em sentido amplo inclui todas as atividades dos particulares e do Estado. Já a expressão atividade econômica em sentido estrito engloba apenas a esfera pública, coincidindo com o conceito de domínio econômico.

Visto isso, torna-se fundamental distinguir a atuação do Estado *no* domínio econômico e *sobre* o domínio econômico.

O Estado age *no* domínio econômico quando participa de sua exploração como se empresa privada fosse ou quando detém o monopólio de uma atividade.

O Estado atua *sobre* o domínio econômico quando quer regulamentar a atividade econômica, conforme os interesses nacionais, sendo exemplo a instituição de contribuições nos moldes do art. 149 da CF/88.

Eros Roberto Grau<sup>25</sup> classifica em três as formas de intervenção estatal na economia: por absorção ou participação, por direção e por indução. Faz a diferenciação apontando as seguintes conclusões:

No primeiro caso, o Estado intervém *no* domínio econômico, isto é, no campo da *atividade econômica em sentido estrito*. Desenvolve ação, então, como agente (sujeito) econômico. Intervirá, então, por *absorção ou participação*. Quando o faz por *absorção*, o Estado assume integralmente o controle dos meios de produção e / ou troca em determinado setor da *atividade econômica em sentido estrito*; atua em *regime de monopólio*. Quando o faz por *participação*, o Estado assume o controle de parcela dos meios de produção e / ou troca em determinado setor da *atividade econômica em sentido estrito*; atua em *regime de competição* com empresas privadas que permanecem a exercer suas atividades nesse mesmo setor. No segundo e terceiro casos, o Estado intervém *sobre* o domínio econômico, isto é sobre o campo da *atividade econômica em sentido estrito*. Desenvolve ação, então, como regulador dessa atividade. Intervirá, no caso, por *direção ou por indução*. Quando o faz por *direção*, o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da *atividade econômica em sentido estrito*. Quando o faz por *indução*, o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados.

O Título VII da CF/88, ao versar sobre a ordem econômica, deixa expresso no parágrafo único do art. 170<sup>26</sup> que é assegurado a todos o exercício de qualquer atividade econômica, não sendo campo de atuação exclusivo do Estado.

---

<sup>25</sup> Ibid., 2004. p. 132-133.

<sup>26</sup> Art.170 § único. “É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

Já o art. 173<sup>27</sup> diz que a exploração direta de atividade econômica pelo Estado se dá apenas nos casos previstos no texto constitucional, sendo, portanto, excepcional a atuação estatal no setor econômico.

Esses dispositivos são frutos do pensamento liberal que defendia o Estado-mínimo, cuja preocupação era limitada a atividades administrativas. Assim, a atividade econômica era área de atuação da iniciativa privada. Contudo, entre 1907 e 1914, surgiram as crises econômicas. O setor privado acabou por provocar grandes desigualdades e distorções, sendo necessária a intervenção do Estado para manter o equilíbrio.

A primeira Constituição que disciplinou a intervenção efetiva do Estado no domínio econômico foi a Constituição de 1937 em seu art. 135<sup>28</sup>, conforme menciona Tadeu Andrade Cunha<sup>29</sup>. Entretanto, só a Constituição Federal de 1967 possibilitou a instituição da CIDE no art. 163 §9<sup>30</sup>.

A Constituição Federal de 1988 aponta duas formas de atuação do Estado na atividade econômica: indiretamente e diretamente.

A forma indireta se dá quando o Estado não se envolve por completo. Exerce apenas a direção através de normas e atos administrativos. Nesse caso, o Estado é investido de normas de direito público que lhe colocam em patamar superior. Dentre as formas de intervenção indireta, o Estado pode editar normas regulamentares como também instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, quando busca realizar algo mais efetivo, como incentivar um setor.

---

<sup>27</sup> “Art.173 Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”.

<sup>28</sup> Art. 135 “Na iniciativa individual, no poder de criação, de organização e de intervenção do indivíduo, exercido nos limites do bem público, funda-se a riqueza e a prosperidade nacional. A intervenção do Estado no domínio econômico só se legitima para suprir as deficiências da iniciativa individual e coordenar os fatores de produção, de maneira a evitar ou resolver os seus conflitos e introduzir no jogo das competições individuais o pensamento dos interesses da Nação, representados pelo Estado. A intervenção no domínio econômico poderá ser mediata e imediata, revestindo a forma de controle, do estímulo ou da gestão direta.”

<sup>29</sup>CUNHA, Tadeu Andrade. As contribuições de intervenção no domínio econômico e a especificidade das Contribuições no Setor Petrolífero. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001. p.308.

<sup>30</sup> “Art.163 §9º- Para atender à intervenção no domínio econômico, de que trata o parágrafo anterior, poderá a União instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer”.

Aqui enquadram-se as modalidades da intervenção por direção e por indução de Eros Roberto Grau<sup>31</sup>, presentes no art.174 da CF/88.

Já a atuação direta se dá quando o Estado invade a área econômica sob a forma de sociedade de economia mista e empresa pública, vem a ser necessária aos imperativos da segurança nacional ou quando há relevante interesse coletivo. Nessa hipótese, o Estado se assemelha ao particular, e as normas de direito público são derogadas por normas de direito privado. É o caso da intervenção por absorção ou participação localizada no art.173 do Texto Constitucional.

Convém ressaltar que qualquer forma de intervenção deve observar os direitos e garantias individuais como também os princípios dispostos ao longo do texto constitucional.

### *7.2.1 CIDE – instrumento de incentivo ou coação?*

Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>32</sup> vislumbra que a contribuição de intervenção no domínio econômico pode servir de instrumento para executar técnicas de incentivo ou de coação. Em sentido oposto, é o posicionamento dos doutrinadores Marco Aurélio Greco<sup>33</sup> e Alcides Jorge da Costa<sup>34</sup>, que só consideram possível o incentivo, pois o art.174 da CF/88 consagra a contribuição como apoio e vetor positivo. Como o nome está a indicar, o Estado cria a CIDE para intervir numa área que não lhe pertence. Portanto, o doutrinador Marco Aurélio Greco<sup>35</sup> diz ser necessário haver um motivo que fundamente a intervenção, já que esta é medida excepcional. Por conseguinte, o motivo deve estar relacionado com a finalidade, aspecto de validade constitucional de todas as contribuições especiais.

Assim, defende-se a mesma posição de Marco Aurélio Greco<sup>36</sup>, que não é da finalidade que se deve partir para criar contribuições de intervenção no domínio econômico e sim do motivo atrelado à necessidade da intervenção.

---

<sup>31</sup> GRAU, Eros Roberto, op. cit., 2004. p.132.

<sup>32</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio, op. cit., 2002. p.15.

<sup>33</sup> GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de intervenção no domínio econômico-parâmetros para sua criação. In: PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio, op. cit., 2001. p. 24-25.

<sup>34</sup> COSTA, Alcides Jorge apud BOITEAUX NETTO, Fernando. **Intervenção do Estado no domínio econômico na Constituição Federal de 1988**. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.), op. cit., 2001. p.78.

<sup>35</sup> GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2001. p.20.

<sup>36</sup> GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de intervenção no domínio econômico - parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2001. p.20-21.

Dessa forma, o autor acima referido afirma que a CIDE deve existir enquanto se faz necessário o ato de intervenção. Cessados os motivos, cessada deve ser a contribuição, já que a intervenção é uma medida excepcional no Estado Democrático de Direito.

### 7.2.2 *Áreas de intervenção*

Importante ressalva, feita por Marco Aurélio Greco<sup>37</sup>, é a necessidade de existir um campo em que caiba a intervenção, o que parece lógico, mas às vezes passa despercebido pela doutrina.

Quais as áreas em que poderia ser instituída a CIDE?

A prestação de serviços públicos é tarefa do Estado. Os serviços públicos podem ser classificados em: próprios, quando só o Estado pode prestar, sendo também chamados de essenciais e serviços impróprios, passíveis de delegação a pessoas jurídicas de direito privado e, portanto, são considerados não-essenciais.

Em se tratando de serviços essenciais, não cabe intervenção alguma, pois já é o Estado responsável por tal área. Não seria lógico o Estado intervir numa atividade em que já atua por excelência.

Quando ocorre delegação de serviços públicos a pessoas jurídicas de direito privado, entretanto os concessionários<sup>38</sup> e permissionários<sup>39</sup> não observam os princípios estabelecidos no art.170 da CF, haverá intervenção. Conforme já mencionado, essa intervenção pode ser efetivada mediante edição de normas gerais, como através da instituição de contribuições para reestruturar o setor.

Essa divisão clássica em serviços públicos essenciais e não-essenciais parece estar sendo modificada. Fátima Fernandes Rodrigues de Souza e Patrícia Fernandes de Souza Garcia<sup>40</sup> sugerem uma nova classificação dos serviços públicos.

[...] identificam-se no texto constitucional os seguintes tipos de atividade estatal: a) os serviços administrativos, que podem ser considerados meio necessário para que o Estado desenvolva suas atividades fins; b) serviços públicos por determinação

---

<sup>37</sup> GRECO, Marco Aurélio. Contribuição de intervenção no domínio econômico - parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2001. p. 14.

<sup>38</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, op. cit., 2007. p.273.

<sup>39</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, op. cit., 2007. p.280.

<sup>40</sup> RODRIGUES, Fátima Fernandes de Souza; GARCIA, Patrícia Fernandes de Souza. Nova amplitude de “domínio econômico”. In: GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2001. p.85.



constitucional, ou seja que a Lei Maior atribui à União prestar diretamente ou por meio de concessão ou permissão, com base no art 175 da CF, e que se encontram arrolados no art.21, XI e XII da CF; c) serviços governamentais, que têm natureza econômica mas que o Estado exerce sob regime de direito privado ou em razão de monopólio, nos termos do art.177; d) serviços sociais, que atendem necessidades coletivas em áreas em que a atuação do Estado é essencial, mas que não são privativas do Estado, convivendo com a iniciativa privada, como ocorre no caso dos serviços de saúde, educação, previdência, cultura, meio ambiente, traçados no capítulo concernente à ordem social.

Sugerem as doutrinadoras a análise da presença do substrato material no serviço público. Não basta a Constituição dizer que é serviço público, sendo imprescindível conferir se realmente é essencial às necessidades da coletividade.

Portanto, caberia criar a CIDE mesmo que formalmente o serviço tivesse apenas a denominação de público, mas que não apresentasse a materialidade de serviço público. Melhor seria enquadrá-lo como atividade econômica. Essa mudança de visão foi percebida por Fátima Fernandes Rodrigues de Souza e Patrícia Fernandes de Souza Garcia<sup>41</sup>, ao analisarem o voto do Ministro Ilmar Galvão, explanado no RE 209.365-3, cujo relator foi o Ministro Carlos Velloso.

É certo que a exploração dos portos, no Brasil, constitui atividade afeta à União, que a pode realizar diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão (CF, art.21, XII,f).

Estaria, aí, configurada uma intervenção no domínio econômico, para fins de instituição da contribuição correspondente?

Parece evidente que sim, visto não se estar diante de serviço público ínsito à soberania do Estado, ou prestado 'no interesse da comunidade' (RE 89876-RJ, Min. Moreira Alves). Aliás, nenhum dos serviços relacionados no inc. XII possui tais características. Não passam de atividades de natureza econômica que, por revestidas, isto sim, de interesse público, a Carta de 88 incumbiu à União, autorizando-a a explorá-las (e não prestá-las) diretamente ou por via de empresa privada.<sup>42</sup>

Em ocasião do referido recurso, igual foi a defesa do Min. Nelson Jobim<sup>43</sup>, ao examinar que o serviço estabelecido no art. 21, inciso XII, alínea f., que trata do serviço portuário, só é público porque a Constituição disciplinou dessa maneira, pois na verdade seria uma atividade econômica.

Segundo as autoras acima mencionadas, o STF alargou a noção que se tinha de domínio econômico e revolucionou o conceito de serviço público. Celso Antonio Bandeira de Melo<sup>44</sup>

<sup>41</sup> Ibid., 2001. p.85.

<sup>42</sup> RE 209.365-3 DJ 04/ 03/ 1999. p.953-954.

<sup>43</sup> Os serviços não-essenciais não têm, portanto, conteúdo de verdadeiros serviços públicos. Apenas o são por vontade do constituinte, tendo em vista o interesse público na sua prestação, e não pela natureza que ostentam.

<sup>44</sup> MELO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 671.

sugere que nesse caso deve ser usada a nomenclatura de serviços governamentais e não públicos. Dessa forma, faz-se preciso analisar o substrato material e formal do que seja serviço público e atividade econômica. Os incisos XI e XII do art. 21 da CF/88 apresentam apenas formalmente a denominação de serviço público.

Concluem as doutrinadoras que o STF abriu ensejo a não limitar o domínio econômico à área exclusiva da livre iniciativa, mas a abranger atividades de essência econômica.

Outra forma de atuação do Estado é o exercício do poder de polícia<sup>45</sup>. No exercício do poder de polícia, é cabível a cobrança de contribuições interventivas?

Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>46</sup> entende que sim, quando o poder de polícia é apenas um modo de alcançar a finalidade prevista no art.174 da CF/88.

Enumera o autor, por conseguinte, as seguintes diferenças entre a taxa e a contribuição de intervenção no domínio econômico: nas taxas, a base de cálculo é a medida da atuação estatal provocada pelo particular, a validação é causal; nas contribuições, é mensurado qualquer fato não relacionado com a atuação do Estado sendo sua validação finalista.

Portanto, segundo o autor, o contribuinte pode, no exercício de uma atividade econômica, pagar taxa de polícia e contribuição interventiva. O campo mais propício para criar a CIDE, sem dúvida é a atividade econômica.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>47</sup>, ao analisar as hipóteses que podem dar ensejo à instituição das contribuições interventivas no domínio econômico pela União, conclui que todos os incisos do art. 170 da CF/88, com exceção apenas ao inciso III, podem ensejar a instituição do tributo.

A ressalva é feita com propriedade, pois o art.182 da CF/88 já determinou que a propriedade que não busque sua função social sofrerá a incidência do IPTU progressivo no tempo. Portanto cabe ao Município tomar as providências quando a função social da propriedade não esteja sendo cumprida. Como a União só pode criar CIDE nas matérias que lhe foram ordenadas no texto constitucional, não poderá tratar desse assunto.

---

<sup>45</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, op. cit., 2007. p. 101-108.

<sup>46</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio, op. cit., 2002. p. 51-52.

<sup>47</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio, op. cit., 2002. p.77-78.

Informa ainda o autor que a Ordem Econômica não se resume ao Título VIII e muito menos ao art.170 da CF/88. O campo econômico está em outros dispositivos constitucionais, podendo ser criada a CIDE em outras hipóteses, como nos arts. 218 e 219 da CF/88. Entretanto, convém ressaltar que, ao instituir uma CIDE, deve-se ter como ponto de partida a existência de um motivo atrelado à finalidade constitucionalmente prevista e área onde possa haver a intervenção. Sem esses pressupostos, a instituição do tributo é inválida.

### *7.2.3 Capacidade para instituir CIDE*

Presentes as condições mencionadas, cabe indagar: quem pode criar contribuições de intervenção no domínio econômico?

A Constituição Federal prevê a competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal para legislar sobre matéria de direito econômico no art. 24, inciso I. Reserva, no âmbito da competência concorrente, a competência da União na disciplina de normas gerais, sem excluir a competência suplementar dos Estados. Entretanto, apenas a União pode criar tais contribuições.

### *7.2.4 CIDE e aspectos formais*

De seu turno, a referida subespécie de contribuição só pode ser criada pela União, conforme preceitua o art.149, mediante lei ordinária, já que o art. 146, ao mencionar a necessidade de lei complementar<sup>48</sup>, refere-se ao CTN.

Em sentido contrário é a defesa de Hugo de Brito Machado Segundo<sup>49</sup>, o qual dispõe que o CTN apenas definiu imposto, taxa e contribuição de melhoria, não disciplinou nada a respeito das contribuições especiais, pois à época não se cogitava esse tributo. Entende ele que a lei complementar referida no art. 146 da CF é o CTN, no que trata das três espécies tributárias, porque realmente foram disciplinadas nesse diploma e a este eram contemporâneas. A contribuição especial de intervenção no domínio econômico surgiu a posteriori e, por conseguinte, não foi tratada pelo CTN, sendo necessária outra lei complementar como instrumento para viabilizar sua instituição.

---

<sup>48</sup> OLIVEIRA, Maria Alessandra Brasileiro de. **Leis complementares. Hierarquia e importância na ordem jurídico-tributária**. Rio de Janeiro: Letra Legal, 2004.

<sup>49</sup> MACHADO, Hugo de Brito Segundo. Perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2001. p. 120.

Entretanto, continua o autor acima a explicar que o mesmo raciocínio não se pode elastecer para considerar que a exigência de lei complementar para definir tributos, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes em relação às contribuições especiais seja o CTN, pois este não tratou de tais matérias, sendo preciso, para instituir essa espécie tributária, lei complementar.

O entendimento contou ainda com o respaldo do Ministro Marco Aurélio de Mello, que assim decidiu no RE nº. 209.365-3/SP<sup>50</sup>, e do Ministro Sepúlveda Pertence, no RE nº. 265.721-2/SP<sup>51</sup>.

Gabriel Lacerda Troianelli<sup>52</sup>, quanto ao aspecto formal para veicular contribuição de intervenção no domínio econômico, ressalta que o STF já decidiu nos dois sentidos.

A primeira decisão, proferida no RE nº 146.733/SP<sup>53</sup>, foi no sentido de não ser necessária lei complementar, bastando lei ordinária, para instituir a contribuição social sobre o lucro, CSSL, que foi a primeira contribuição criada sob a égide da atual Carta Magna. Como o art. 195, inciso I, da CF/88, já definia linhas estruturais sobre a matéria não seria preciso haver lei complementar. A dúvida era se às contribuições interventivas instituídas exclusivamente com fundamento no art.149 seria necessária lei complementar?

Outra decisão foi proferida no RE nº. 217.206-9/AL<sup>54</sup> sobre a contribuição ao Instituto do Açúcar e do Alcool. Decidiram que, por ser anterior à atual Constituição e, portanto, não tendo sido disciplinada pelo art.149, desnecessária seria lei complementar. Nessa ocasião, o

---

<sup>50</sup> “[...] a instituição de qualquer contribuição, além das previstas no art.195, inciso I, pressupõe lei complementar que defina os respectivos parâmetros e o Código Tributário Nacional é silente sobre essa espécie de contribuição, não havendo sido editada, até aqui, a lei complementar exigida e a partir da qual poderia atuar o legislador ordinário.” (DJ 04/ 03/ 99)

<sup>51</sup> Não a comoveu a réplica que lhe opôs o Ministro Marco Aurélio de faltar-lhe a definição da espécie em lei complementar, prevista no art.146, III,a, a cuja observância o art.149 da Constituição submetera a instituição das contribuições por ele genericamente autorizada à União. Somente eu prestei reverência no argumento. Ac proferido na 1ª T do STF- Rel. Min. Sepúlveda Pertence- DJ 11/ 04/ 00.

<sup>52</sup> LACERDA, Gabriel Troianelli. O perfil constitucional da contribuição de intervenção no domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2001. p.226.

<sup>53</sup> Insurge-se a recorrente contra a declarada inconstitucionalidade, ao argumento de que a Lei 7.689/88 é constitucional, tendo o acórdão guerreado contrariado “o art.195, inciso I, da Constituição Federal, que combinado com o art. 149, da Constituição Federal, autoriza a União Federal a instituir a sobredita contribuição social sobre os lucros da pessoa jurídica sem necessidade de lei complementar a que se refere o art.154-I da Carta Magna, já que não se trata de imposto e nem há conflitos de competência impositiva a regular. ”

<sup>54</sup> Contribuição devida ao Instituto do Açúcar e do Alcool- IAA. A CF/88 recepcionou o DL 308/67, e com as alterações dos decretos-leis 1.712/79 e 1.952/82. Ficou afastada a ofensa ao art. 149, da CF/88, que exige lei complementar para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico. A contribuição para o IAA é compatível com o sistema tributário nacional. Não vulnera o art.34,§ 5º, do ADCT/ CF/88. É incompatível com a CF/88 a possibilidade de alíquota variar ou ser fixada por autoridade administrativa. (RE 217/ 206/, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ 29/ 05/ 98).

Ministro Néri da Silveira invocou que a norma criadora da exação foi recebida no regime da CF/88, não cabendo invocar inconstitucionalidade formal superveniente.

Vê-se, portanto, que a questão permanece em aberto.

Por fim, Gabriel Lacerda Troianelli<sup>55</sup> cita o RE nº. 209.365-3/SP<sup>56</sup>, cuja matéria era acerca do Adicional de Tarifa Portuária - ATP. A contribuição não tinha outro fundamento constitucional que não fosse o art.149 da CF/88 e foi criada sob a vigência da atual Carta Magna. Agora, qual a exigência formal que deveria ser atendida? Havia chegado a hora da dúvida ser dirimida. Enfim, o STF decidiu que lei ordinária seria o instrumento adequado, entretanto, o fundamento que motivou a decisão foi errôneo.

Primeiro, os que votaram pela exigência de lei complementar não consideraram o ATP uma contribuição de intervenção no domínio econômico e sim um imposto residual<sup>57</sup>. O Ministro Relator Carlos Velloso<sup>58</sup> considerou desnecessária lei complementar, por entender ser o ATP uma taxa.

O primeiro a considerar o ATP uma contribuição de intervenção no domínio econômico foi o Ministro Ilmar Galvão, que decidiu pela lei ordinária ao fazer a comparação do ATP com o AFRMM, adicional de frete para a renovação da Marinha Mercante, entretanto, essa contribuição foi regulada por lei ordinária por ser anterior à atual ordem constitucional, portanto, à época não foi criada com base no art.149 da CF/88.

No julgamento do RE 396.266<sup>59</sup>, em 2004, cujo Ministro Relator foi Carlos Velloso, manteve-se o igual entendimento da desnecessidade de lei complementar para criar contribuições de intervenção no domínio econômico.

Contribuição de intervenção no domínio econômico. Lei 8.029, de 12/4/1990, art 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28/12/1990. Lei 10/668, de 14/5/2003. CF, art.146, III; art.149; art 154,I;art.195, § 4º. As contribuições do art.149, CF- contribuições sociais, de

<sup>55</sup> LACERDA, Gabriel Troianelli. O perfil constitucional da contribuição de intervenção no domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2001. p.226.

<sup>56</sup> “Adicional de Tarifa Portuária – ATP. Lei 7.700, de 1988, art.1º, § 1º. Natureza Jurídica do ATP: contribuição de intervenção no domínio econômico, segundo o entendimento da maioria, a partir dos votos dos Ministros Ilmar Galvão e Nelson Jobim. Voto do Relator, vencido no fundamento: natureza jurídica do ATP: taxa [...]” (RE 209.365, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 04/ 12/ 97.

<sup>57</sup> Art. 154, I da CF/88 “A União poderá instituir mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprio dos discriminados nessa Constituição [...]”

<sup>58</sup> Voto vencido no fundamento: natureza jurídica do ATP: taxa (RE 209.365, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 04 /12/ 97

<sup>59</sup> RE 396.266, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 27/ 02/ 04.

intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas- posto estarem sujeitas à lei complementar do art.146, III, CF, isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. [...]

A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base oponível e contribuintes: CF, art.146, III, a [...].

Concorda-se que para criar contribuições especiais, seja qual for a subespécie, basta lei ordinária. Os doutrinadores que advogam pela necessidade de lei complementar seguem a interpretação literal desconsiderando outras formas de interpretação.

### 7.2.5 CIDE e o sujeito passivo

Conforme as considerações feitas em relação ao sujeito passivo, quando se procurou diferenciar as características essenciais e acidentais das contribuições especiais, faz-se necessário informar algumas particularidades das contribuições de intervenção no domínio econômico. Essas contribuições devem ser cobradas de um determinado grupo econômico atreladas à finalidade que se quer alcançar. O grupo deve ser delimitado de modo a não abranger uma “parte da coletividade” de forma genérica. Assim, o contribuinte deve ser componente efetivo desse grupo.

Dentro de um grupo, sabe-se que as pessoas ocupam diversas posições quanto à tarefa que executam e, por conseguinte, recebem diferentes remunerações. Pode-se ter categorias bem estabilizadas como categorias que precisem se reestruturar. Uma das opções seria a criação da contribuição para equilibrar as distorções desse grupo. Para tanto, seria conveniente que o setor mais estabilizado contribuísse em prol dos componentes que necessitam. Daí Marco Aurélio Greco<sup>60</sup> afirmar que nem todos que integram o grupo precisam ser contribuintes.

A norma instituidora da CIDE não poderá impor aos sujeitos passivos um gravame que importe na eliminação do direito de propriedade, devendo ser observados os princípios da capacidade contributiva, isonomia, razoabilidade, proporcionalidade em suas três vertentes, adequação teleológica e o destino da arrecadação estar atrelado à destinação do tributo.

O valor arrecadado deve ser aplicado conforme a finalidade que o motivo desencadeou e em benefício do setor de onde provém. A base de cálculo deve revelar um dimensionamento atrelado a alguma qualidade atinente à participação no contexto formado pelo grupo.

---

<sup>60</sup> GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico - parâmetros para sua criação. In: GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2001. p.23-24.

Aqui valem as mesmas considerações feitas sobre a não necessidade de produção de vantagens efetivas ao grupo. Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>61</sup> entende que a contribuição de intervenção no domínio econômico pode funcionar como instrumento de intervenção como também pode se destinar ao custeio de intervenção direta na ordem econômica. Repelem a idéia de que essa exação sirva de fonte de custeio a órgãos interventores Hugo de Brito Machado<sup>62</sup> e Ricardo Conceição Souza,<sup>63</sup> porque, caso contrário, a contribuição passa a ser imposto.

A pesquisadora filia-se ao primeiro. A Constituição anterior previa no art.163, parágrafo único, que as contribuições deveriam custear serviços e encargos, portanto, a idéia de custeio era essencial. Nessa época, a contribuição deveria necessariamente ser aplicada numa atuação material. A Constituição de 1988 não restringe o custeio e sim o amplia para servir como instrumento de intervenção.

Quanto aos fatos geradores das contribuições de intervenção no domínio econômico, estes não foram previamente determinados pela matriz constitucional. Valem as observações feitas sobre a possibilidade de a União usar fatos geradores de impostos federais para também figurar na hipótese de incidência da CIDE.

Esclarece Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>64</sup> que a edição da Emenda Constitucional nº. 33/01 acrescentou o critério causal às contribuições de intervenção no domínio econômico ao incluir o § 2º no art.149, cujo inciso III prevê a possibilidade de a CIDE incidir sobre o faturamento, receita bruta, valor da operação ou o valor aduaneiro.

Assim, o § 2º acrescentado ao art.149 trouxe os fatos geradores que podem figurar nas contribuições sociais e interventivas. A Emenda Constitucional nº. 33/01 possibilitou a superposição de base de cálculo das contribuições interventivas, das contribuições para a seguridade social com o que já era base de cálculo de alguns impostos. Contudo, a superposição só é permitida se a ressalva é feita no texto constitucional.

---

<sup>61</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio, op. cit., 2002. p.20-21.

<sup>62</sup> MACHADO, Hugo de Brito apud MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2001. p. 114.

<sup>63</sup> CONCEIÇÃO, Ricardo Souza. Perfil constitucional das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico. In: GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2001. p. 208.

<sup>64</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio, op. cit., 2002. p.61.

### *7.2.6 CIDE e aspecto temporal*

Dentre as características particulares das contribuições de intervenção no domínio econômico, Gastão Alves de Toledo<sup>65</sup> acrescenta o requisito da temporariedade de sua existência.

Revela que a finalidade motivadora da intervenção está centrada em um propósito de normalizar o funcionamento da ordem econômica, que apresenta uma certa desarmonia ou desequilíbrio. Nesse sentido, surge a necessidade de criar o tributo enquanto perdurar a anomalia. Como a intervenção é excepcional, efêmero deve ser o tributo. De outra forma, o próprio sistema tributário se converteria em intervenção permanente, tendo uma contradição com o sentido que a Constituição atribuiu à intervenção.

### *7.2.7 Algumas contribuições de intervenção no domínio econômico*

Neste item, tem-se o intuito de exemplificar o estudo acima trazendo algumas CIDE existentes no Brasil.

O rol não é taxativo, já que as contribuições especiais visam a certas finalidades. Toda vez que os princípios informadores da Ordem Econômica não estejam sendo observados é possível a criação das CIDE, observados os aspectos gerais anteriormente mencionados.

- Contribuição para a Pesquisa e Desenvolvimento do Setor Elétrico e para Programas de Eficiência Energética no Uso Final.

Em 2000, foi criada a contribuição de intervenção no setor elétrico através da lei nº 9.991.

As concessionárias, permissionárias e autorizadas do setor de energia elétrica devem pagar a mencionada contribuição para que o montante arrecadado sirva para financiar investimentos em pesquisa, desenvolvimento do setor elétrico e programas de eficiência energética no uso final, como o combate efetivo ao desperdício de energia, projetos de preservação do meio ambiente e capacitação de recursos humanos e novas tecnologias.

---

<sup>65</sup> ALVES, Gastão de Toledo. Contribuição incidente sobre “Royalties”- Lei Federal 10.168, de 29.12.2000 e Medida Provisória 2.062-63/2001. In: GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2001. p.266-267.



A lei isenta as empresas que geram energia exclusivamente a partir de instalações eólicas, solares, de biomassa e pequenas centrais hidroelétricas.

A arrecadação dessa contribuição será direcionada para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, FNDCT, criado pelo Decreto-lei nº 719/69 e restabelecido pela Lei nº 8.172/91. Outra parte será encaminhada à Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL.

A ANEEL deve estimular as pesquisas nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste para evitar disparidades regionais.

- Contribuição para o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações – FUST.

Foi instituído pela Lei nº 9.472/97 o sistema de organização dos serviços de telecomunicações com o objetivo de garantir, a toda população, o acesso às telecomunicações, a tarifas e preços razoáveis, em condições adequadas, e estimular a expansão do uso de redes e serviços em benefício da população brasileira.

Uma das exigências da lei é o atendimento aos princípios da soberania nacional, função social da propriedade, liberdade de iniciativa, livre concorrência, defesa do consumidor, redução das desigualdades regionais e sociais, repressão ao abuso do poder econômico e continuidade do serviço prestado no regime público.

A lei, em seu art. 8º, estabelece a criação da Agência Nacional de Telecomunicações, ANATEL, para regular e estabelecer uma política nacional de telecomunicações com a expedição de normas quanto à prestação e fruição dos serviços.

A lei previa ainda a criação de um Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações, criado pela lei nº 9.998/2000, conhecido por FUST, que direciona os recursos para atender a programas, projetos e atividades incluídos no plano geral de metas para a universalização dos serviços, inclusive quanto à aplicação do dinheiro na educação a distância e no setor da saúde, em atendimento ao art. 80 da lei 9.472/97.

Para atender a tais metas, o FUST deverá compor sua receita a partir das dotações designadas na lei orçamentária anual da União e seus créditos adicionais, doações, preço público cobrados pela ANATEL como condição para a transferência de concessão dos serviços de telecomunicações e contribuição de 1% (um por cento) sobre a receita operacional

bruta, decorrente de prestação de serviços de telecomunicações nos regimes público e privado, excluindo-se o ICMS, o PIS e a COFINS.

Os contribuintes do FUST são as empresas prestadoras de telecomunicações. Entretanto, quem receberá os benefícios são as empresas do serviço de telefonia comutado. Sobre esse aspecto, conclui Natanael Martins:

A lei instituidora da contribuição ao FUST, entretanto, contém uma restrição que, a nosso juízo, é inconstitucional, pois embora prevendo que todas as empresas de telecomunicações são contribuintes, beneficiários do fundo são apenas as empresas do serviço de telefonia fixo comutado, o que evidentemente distorce o conceito da CIDE, tanto que o próprio Ministro das Comunicações, em entrevista concedida na imprensa, reconhecendo este fato defende a alteração proposta na lei que visa abrir a todas as operadoras os recursos do FUST.

Ademais, verifica-se que certas destinações dadas ao produto da arrecadação da contribuição ao FUST não guardam, propriamente, a necessária referibilidade, quando se determina, por exemplo, a implantação de serviços de 'Internet', atividade que diretamente, não diz respeito às empresas de telefonia.<sup>66</sup>

Quanto à primeira observação, não se vê irregularidade em que apenas as beneficiadas com a contribuição sejam as empresas de serviço fixo comutado, uma vez que o benefício direto não é característica das contribuições especiais.

Por outro lado, pertinente é a necessidade da contribuição ser destinada ao setor dos que a pagam.

Está aí a contribuição interventiva instituída com o objetivo de combater o desequilíbrio econômico-financeiro gerado pelas concessionárias de telecomunicações no país.

- Contribuição ao Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações - FUNTEL .

A Lei Geral de Telecomunicações previu a criação de um fundo para o desenvolvimento tecnológico das telecomunicações brasileiras, com o objetivo de estimular a pesquisa e o desenvolvimento de novas tecnologias, incentivar a capacitação dos recursos humanos, fomentar a geração de empregos e promover o acesso de pequenas e médias empresas a recursos de capital, de modo a ampliar a competição na indústria de telecomunicações.

O Fundo foi criado pela Lei nº 10.052/2000 contando com a receita advinda da contribuição de 0,5% (meio por cento) sobre a receita bruta das empresas prestadoras de

---

<sup>66</sup> MARTINS, Natanael. As contribuições ao FUST e ao FUNTTEL. In: GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2001.p. 353.

serviços de telecomunicações, nos regimes público e privado. Os recursos serão aplicados exclusivamente no interesse do setor referido.

Em 24.04.98, o Supremo Tribunal Federal foi questionado sobre a inconstitucionalidade da referida lei, cujo argumento levantado foi de que a lei, sendo ordinária, descumpria preceito da Constituição que exige, para instituir impostos residuais, lei complementar. Por analogia, para instituir contribuições interventivas, necessário seria lei complementar.

A decisão, proferida no RE 182.120/RJ<sup>67</sup>, considerou inaplicável a regra do art. 154, I, da CF/88, às exações definidas no art.149/CF.

- Contribuição para o Financiamento do Programa de Estimulo à Interação Universidade - Empresa.

A Lei nº 10.168/2000 criou uma contribuição de intervenção no domínio econômico com o objetivo de estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica, cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e setor produtivo.

O sujeito passivo, de acordo com o artigo 2º da referida lei, é a pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. Assim, quem se utiliza de serviços prestados por pessoas domiciliadas no exterior é contribuinte da exação.

A Lei nº 10.168 foi alterada pela Lei nº 10.332/01, que estendeu o âmbito de abrangência do sujeito passivo.

Se antes era contribuinte quem prestasse serviço com transferência de tecnologia, agora a nova redação estabeleceu que a CIDE incidirá sobre qualquer serviço técnico, não sendo mais necessário que envolva transferência de tecnologia. É fácil constatar que não há qualquer pertinência, seja direta ou indireta, dos contribuintes com a finalidade almejada pela lei.

---

<sup>67</sup> Min. Relator Ilmar Galvão

Foi visto que as contribuições não podem beneficiar toda a coletividade. Considerando que devem ser cobradas de um determinado grupo, é necessário ter como finalidade fomentar o determinado setor.

Todavia, as vantagens auferidas pela contribuição serão de toda a coletividade, uma vez que o art. 1º da lei dispõe que o programa tem por objetivo estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, razão que motiva Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>68</sup> considerar inconstitucional a exação por ferir os princípios da proporcionalidade e da finalidade. Sobre o assunto Gabriel Lacerda Troianelli se posiciona:

Com efeito, a partir do momento em que se elege para sujeito passivo de uma contribuição de intervenção alguém que não se beneficie sequer indiretamente da intervenção estatal, estará havendo um excesso de meios em relação aos fins, e portanto, uma inadequação dos meios; em suma, desproporção entre a finalidade almejada e os meios empregados.<sup>69</sup>

Da mesma maneira é o entendimento de Marco Aurélio Greco sobre o tema:

Uma Cide, que por determinação constitucional, seja instrumento de intervenção de tecnologia só pode alcançar pessoas, bens e relações de algum modo relacionado com a tecnologia!  
Vou mais longe.  
Manter-se a Cide dentro do universo identificado a partir do conceito de tecnologia não é apenas uma exigência de coerência lógica da disciplina nem diretriz abstrata ao legislador, é uma condição de validade da exigência!  
Cide com fundamento no artigo 218 da Constituição cobrada de evento que não diga respeito a tecnologia é Cide cobrada fora do âmbito material de cabimento da figura.  
É Cide inconstitucional.<sup>70</sup>

Pelos argumentos expostos, conclui-se que a Lei nº 10.332/01 tornou a cobrança da contribuição inconstitucional.

- Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional.

No intuito de atender ao art. 215 da CF/88, que impõe ao Estado o dever de garantir os direitos culturais a todos, foi instituída a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional, a Condecine, criada pela Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, visando ao financiamento de programas e projetos voltados para o desenvolvimento das atividades audiovisuais.

<sup>68</sup> LYRIO, Paulo Roberto Pimenta, op. cit., p.117.

<sup>69</sup>TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O âmbito de incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico Instituída pela Lei nº10. 168/2000. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº121, p.76, 2001.

<sup>70</sup> GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio Econômico sobre “Royalties”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº. 99. São Paulo, p.138, dez. 2003.

A Condecine incide sobre a veiculação, produção, licenciamento e distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais.

Por conseguinte, os sujeitos passivos serão os detentores dos direitos de exploração comercial ou de licença no País. Em outras palavras, é a empresa produtora ou detentora de licenciamento para exibição e o responsável de importâncias relativas a rendimento decorrente da exploração de obras cinematográficas e videofonográficas.

Em 2006, a Lei nº 11.437 alterou a destinação da Condecine que, agora, é encaminhada ao Fundo Nacional da Cultura com o objetivo de incentivar empresas brasileiras que atuem nas áreas de distribuição, exibição e produção de obras audiovisuais.

- Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre a Importação e a Comercialização de Petróleo e seus Derivados.

Antes da introdução da Emenda Constitucional nº 33/2001, o § 3º do art.155 da CF estabelecia que: “Dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art.153, I e II, nenhum tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”. (grifou-se)

Pela leitura do dispositivo acima, percebe-se que o constituinte originário vedou a incidência de qualquer tributo, que não seja o ICMS, sobre energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Trata-se de uma verdadeira imunidade, já que o próprio texto constitucional excluía a incidência de outros tributos sobre essa matéria. Entretanto, a Emenda Constitucional nº 33/2001 alterou a redação do mencionado parágrafo, ao substituir a palavra tributo por impostos. A nova redação ficou: “Dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art.153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.” (grifou-se)

O mero trocadilho de palavras acabou reduzindo a imunidade anteriormente prevista pelo legislador originário. A nova redação permite que outros tributos, com exceção dos impostos, possam incidir sobre energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Poderia a emenda constitucional alterar a regra da imunidade?

Advoga-se pela negativa. A imunidade é uma segurança dada pela Constituição Federal ao contribuinte para saber que não será tributado sobre determinados fatos. Portanto, a observância da imunidade é um direito fundamental do contribuinte.

O § 4º do art. 60 da CF/88, em seu inciso IV, veda a proposta de emenda tendente a abolir direitos e garantias individuais. Então, a alteração do § 3º do art.155 feita pela Emenda Constitucional nº 33/01 não era para ter sido aprovada.

Outra violação aos direitos do cidadão-contribuinte foi a positivação do § 4º do art.177 pela referida emenda, que possibilita a alteração das alíquotas da cide-combustíveis por ato do Executivo, não se aplicando o princípio da anterioridade previsto no art.150, III, b e o princípio da legalidade.

Aqui valem as observações feitas no capítulo seis, pois os princípios da anterioridade e da legalidade também são um direito do contribuinte, não podendo ser mitigada sua aplicação por emenda constitucional.

É flagrante a invasão na competência dos Estados. Já era competência dos Estados-membros a instituição do ICMS sobre circulação de mercadoria e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

A cide-combustíveis, que é de competência privativa da União, não poderia ter incidência sobre operações de petróleo e derivados, gás natural e derivados e álcool combustíveis.

A União não pode criar CIDE sobre fatos geradores de competência dos Estados para não ruir a repartição de competência estabelecida no Sistema Tributário Nacional.

Quanto às finalidades que deverão ser atendidas pela arrecadação da contribuição, a lei estabeleceu três.

A primeira diz respeito ao pagamento de subsídios a preços e transportes de combustíveis e seus derivados. Contudo, a lei não criou nenhum fundo específico para gerir os recursos ao atendimento dessa finalidade.

Outra finalidade atribuída a cide-combustíveis foi atender ao impacto ambiental provocado pelos combustíveis. Procura-se implantar condutas ecologicamente corretas para preservar o meio ambiente, como o aumento das alíquotas para que consumidores usem transportes públicos e usem combustíveis renováveis.

Por mais louvável que seja essa finalidade nos dias de hoje, que a população já começa a sofrer com o impacto ambiental, não pode a CIDE atingir toda a coletividade.

A CIDE deve incidir sobre um grupo determinado de sujeitos passivos que tenham uma referência, seja direta, seja indireta, com o motivo da intervenção.

Não há também fundo específico para receber e aplicar tais recursos. O que se conclui é que tais verbas irão fazer parte do orçamento geral da União.

A derradeira finalidade almejada pela CIDE é financiar programas de infra-estrutura de transportes. Os serviços de infra-estrutura de transportes só seriam passíveis de incidir a contribuição se fossem delegados a particulares sob a forma de concessão ou permissão.

Caso o serviço seja prestado diretamente pela União, não cabe instituir a CIDE. Essa exação é um dos instrumentos que a União pode utilizar para intervir num setor em que não atua.

## **7.3 As contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas**

### *7.3.1 Conceito de categorias profissionais e econômicas*

A última subespécie de contribuição social referida no art. 149 da Constituição Federal são as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, também denominadas de *contribuições corporativas*. As contribuições profissionais destinam-se a custear as pessoas jurídicas de direito público ou privado que têm por escopo fiscalizar e regular o exercício de determinadas profissões, bem como representar, coletiva ou individualmente, os membros que compõem a categoria, defendendo seus interesses.

São exemplos dessas espécies as contribuições que os advogados pagam à Ordem dos Advogados do Brasil, as contribuições que os médicos pagam ao Conselho Regional de Medicina, as contribuições que os contabilistas pagam ao Conselho Regional de Contabilidade, além de outras com iguais características<sup>71</sup>. Não se pode confundir essa contribuição com a taxa, pois nesta o serviço é público e divisível e nas contribuições profissionais, visa-se atender ao interesse da categoria, assim, não há serviço público divisível.

Inicialmente, convém retroceder na história para delimitar o que sejam categorias profissionais, aspecto relevante para se traçarem as linhas gerais dessa exação, que não foi objeto de uma disciplina muito pródiga por parte do constituinte.

O início das atividades humanas se confunde com a própria necessidade de subsistência do homem que, desde os primórdios, já caçava ou pescava. O sucesso do labor dependia apenas de suas destrezas manuais.

Com o passar do tempo e a modernização da sociedade, foi necessário disciplinar os trabalhos através de normas para que se tivesse uma maior organização e se estabelecessem parâmetros gerais que deveriam ser seguidos por aqueles que exercessem tal tarefa. Agora, já não bastava ter apenas aptidão para ingressar como componente do grupo.

---

<sup>71</sup> Cf. Constitucional. Administrativo. Entidades fiscalizadoras do exercício profissional. Conselho Federal de Odontologia: natureza autárquica. Lei 4.234, de 1964, art.2º. Fiscalização por parte do Tribunal de Contas da União. Natureza autárquica do Conselho Federal e dos Conselhos Regionais de Odontologia. “Obrigatoriedade de prestar contas ao Tribunal de Contas da União. [...] As contribuições cobradas pelas autarquias responsáveis pela fiscalização do exercício profissional são contribuições parafiscais, contribuições corporativas, com caráter tributário. CF, art.149. [...]”. (MS 21.797, Rel. Carlos Velloso, DJ 18/ 05/ 041).



No Brasil, ganha-se o título de profissional quando se conclui um curso superior numa área específica. O curso superior é oferecido por faculdades e tem duração de mais ou menos 4 a 5 anos, tendo a profissão de médico exigido o tempo mínimo de 6 anos.

Terminado o curso, a pessoa recebe um diploma de conclusão. A maioria das profissões exige o êxito numa prova para exercer determinada atividade específica dentro daquela profissão. Portanto, passou a ser exigido, além da formação, o registro habilitatório. Os trabalhos que não requeriam conhecimentos técnicos especializados e que consistiam em simples trabalhos manuais eram denominados *mercenários*, cuja retribuição pelo serviço prestado denominava "*merces*" (salário).

As profissões são reguladas por lei. Portanto, não configuram como categorias profissionais ou econômicas cursos técnicos sem exigência de curso superior, estudantes e membros da CUT. Não podem ser cobradas contribuições da UNE e da CUT por não comporem categorias profissionais.

Desenvolvendo uma profissão e tendo uma pessoa jurídica que a regule, pode ser criada uma contribuição para custear as atividades desenvolvidas.

### *7.3.2 Competência para instituir contribuições das categorias profissionais*

Quem institui a contribuição profissional é a União, conforme dispõe o art.149 da CF/88. Na grande maioria das vezes, a União transfere a capacidade de arrecadação para pessoas jurídicas de direito público autárquicas, a quem cabe administrar o valor arrecadado para fiscalizar a profissão.

Quanto a essa espécie de contribuição, a doutrina se divide acerca de serem autênticas contribuições ou se, na verdade, seriam taxas de polícia. Américo Lacombe<sup>72</sup> advoga que os Conselhos e Ordens fiscalizadores do exercício das diversas profissões nada mais são do que autarquias criadas pela União, com a finalidade precípua de exercer poder de polícia mediante a fiscalização das diversas profissões, concluindo-se, daí, que os valores das anuidades exigidas pelas mencionadas autarquias nada mais são do que taxas de polícia. Entendimento semelhante espousa Roque Carraza<sup>73</sup>, para quem os Conselhos profissionais praticam atos de

---

<sup>72</sup> LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Contribuições profissionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

<sup>73</sup> CARRAZA, Antonio Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p.534.

polícia, já que deliberam sobre inscrições em seus quadros, decidem sobre assuntos relacionados à ética profissional, aplicam penalidades, aferem a habilitação profissional, todas essas atividades caracterizadoras de autêntico poder estatal de polícia, razão pela qual teriam ditas contribuições a natureza de taxa de polícia.

No que pesa a importância de tais opiniões, vislumbram-se diferenças entre as contribuições profissionais e as taxas de polícia. Aquelas são criadas para atender às finalidades de grupo profissional, os interesses são difusos daqueles componentes. No que se refere às taxas de polícia, o porquê de sua instituição é atender a um indivíduo em particular, pouco importando a profissão que exerce.

É elemento essencial, nessa espécie de contribuição, identificar a existência de um grupo profissional ou econômico em relação ao qual a finalidade constitucional autorizadora da instituição da contribuição se relaciona. Se não há um grupo profissional ou econômico ao qual a finalidade se refira, faltarão um elemento do modelo constitucional das contribuições.

### *7.3.3 Sujeito passivo das contribuições profissionais*

O sujeito passivo deve participar efetivamente de uma categoria profissional ou grupo econômico para o qual a contribuição especial é destinada. A contribuição é exigida, porque o contribuinte é parte de algum grupo, de alguma classe ou de alguma categoria identificada, a partir de certa finalidade qualificada constitucionalmente.

### *7.3.4 Contribuição sindical*

Visto que, aos poucos, o Estado passou a intervir nas profissões e categorias econômicas, um dos grandes instrumentos é a contribuição sindical. A possibilidade de cobrança da contribuição sindical surgiu na Constituição de 1937. O sindicato, nessa época, exercia função delegada do Poder Público. Não gozava, portanto, de autonomia, sendo subserviente ao Estado.

Por ter o sindicato uma origem atrelada às amarras do Poder Público, a cobrança que este fazia era vista com maus olhos, já que apenas servia para a manutenção de instituições sindicais sem autenticidade alguma e muito obedientes. Depois, a CLT previu a cobrança das exações nos arts. 578 a 610. Foi chamada erroneamente de imposto sindical, mas logo depois

---

o Decreto nº 27/66 passou a usar a nomenclatura contribuição sindical. Qual seria a natureza da referida exação? A contribuição sindical tem natureza tributária, segundo julgamento do STF no RE nº 184.266-1<sup>74</sup>, pois é prestação pecuniária compulsória, tendo por finalidade o custeio das atividades essenciais do sindicato.

O produto da arrecadação será para custear assistência jurídica, médica, odontológica, cooperativas, creches, etc. Dessa forma, pode-se afirmar, com certeza, tratar-se realmente de contribuição e não de imposto, já que o produto da arrecadação é vinculado ao sindicato.

O art. 606 da CLT, recepcionado pela Constituição de 1988, estabelece que a contribuição sindical, para ser cobrada judicialmente, necessita que o Ministério do Trabalho a inscreva como título de dívida, mediante certidão que irá individualizar o contribuinte e o débito. O § 2º do mesmo artigo demonstra que a cobrança da contribuição sindical via judicial goza dos mesmos privilégios atribuídos à Fazenda Pública, com a única exceção de não ter foro especial para a cobrança. Seu pagamento é estabelecido por lei ordinária, portanto independente da vontade de a pessoa querer ou não contribuir com o sindicato.

É exigida de associados, como de não-filiados ao sindicato. É devida por todos os que participarem de determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou profissão.

Em relação aos empregados, o valor arrecadado pelos empregadores corresponde a um dia de trabalho. O desconto da contribuição é feito em folha de pagamento não estando sujeito à anuência dos que deverão contribuir, normalmente no mês de março de cada ano.

Quanto à possibilidade de cobrar contribuições sindicais dos servidores públicos, a resposta é pela negativa, já que o art. 240 alínea “c” determina o desconto em folha apenas das mensalidades e contribuições definidas em assembléia geral da categoria. Já os empregados de empresas de economia mista ou empresa pública que explorem atividade econômica, por se assemelharem às empresas privadas e pelo regime que incide sobre os empregados ser o celetista, devem pagar a referida exação.

---

<sup>74</sup> “EMENTA:CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. SINDICATO. CONSTITUIÇÃO INSTITUÍDA PELA ASSEMBLÉIA GERAL: CARÁTER NÃO TRIBUTÁRIO. NÃO COMPULSORIEDADE. EMPREGADOS NÃO SINDICALIZADOS: IMPOSSIBILIDADE DO DESCONTO. C.F.,art 8º, IV,I. – A contribuição confederativa, instituída pela assembléia geral- C.F., art 8º, IV- distingue-se da contribuição sindical instituída por lei, com caráter tributário- C.F., art 149- assim compulsória . A primeira é compulsória apenas para os filiados do sindicato. II- R.E. não conhecido.” (DJ 11/ 10/ 1996).

Quanto aos trabalhadores autônomos e os profissionais liberais, a contribuição é quantificada tendo como base um percentual fixo de acordo com as tabelas estabelecidas pelas empresas. Esclarece o art. 585 da CLT que os profissionais liberais poderão optar pelo pagamento da contribuição sindical unicamente à entidade sindical representativa da respectiva profissão desde que exerça, na firma ou empresa, a profissão e como tais sejam nela registrados.

Caso os profissionais liberais não paguem a contribuição sindical, ficarão suspensos do exercício da profissão até a necessária quitação. Os empregadores também são sujeitos passivos da contribuição sindical e pagarão de acordo com o capital social registrado na Junta Comercial ou órgão equivalente. A prova de quitação é essencial para que as empresas possam participar de licitações e gozem das licenças para funcionamento.

A contribuição sindical poderá ser recolhida na Caixa Econômica Federal, no Banco do Brasil ou em outro estabelecimento bancário integrante do sistema de arrecadação de tributos federais, conforme estabelece o art. 586 da CLT. O valor arrecadado será partilhado de maneira proporcional entre os sindicatos, federação e confederação. Havendo falta de pagamento, a cobrança judicial será feita mediante ação de execução, devendo os prazos de decadência e prescrição previstos no CTN serem respeitados, já que se trata de tributo, cabendo ao Ministério do Trabalho constituir o crédito.

A doutrina e jurisprudência<sup>75</sup> pátrias orientam-se no sentido de atribuir natureza tributária à contribuição sindical, enquadrando-a como contribuição no interesse de categoria econômica e profissional, encontrando-se inserta, portanto, na disciplina do art. 149 da Constituição Federal. É interessante mencionarmos a posição minoritária acerca de as contribuições sindicais não serem tributos, segundo Ricardo Conceição Souza<sup>76</sup>. O doutrinador defende que a hipótese de incidência das contribuições especiais é híbrida, formada pela atuação do Estado e do contribuinte, conforme se constata no seguinte trecho de sua obra: “Evidente, portanto, que o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições não se resume apenas ao fato do Estado, pois, sem o fato da esfera do contribuinte, não existe aquela situação jurídica prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

---

<sup>75</sup> O Supremo Tribunal Federal decidiu pela natureza tributária da contribuição sindical no julgamento do Recurso Extraordinário nº184. 266-1.

<sup>76</sup> SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime jurídico das contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 50.

Entretanto, ao refletir sobre as contribuições sindicais, não se vê a atuação do Estado, até mesmo porque a Constituição proíbe a intervenção do Estado em matéria sindical, conforme é a literalidade do inciso I do art. 8º da CF/88, que veda o Poder Público a interferir e intervir na organização sindical. Acerca do assunto, filia-se à posição majoritária que defende a natureza tributária de tais exações, uma vez que a vedação imposta ao Estado é quanto à organização *interna corporis* do sindicato. A atuação do Estado está presente na criação da lei que cria a contribuição sindical. Quanto ao mais, aplicam-se todas as considerações já feitas das características essenciais a essa subespécie de contribuição.

## 8 PSEUDO-CONTRIBUIÇÕES

Vistas as características essenciais e acidentais das contribuições especiais, sabe-se verificar, agora, quando há uma contribuição e quando há a chamada “pseudo-contribuição”.

Chama-se, para fins didáticos deste trabalho, de “pseudo-contribuições” a falsa contribuição, ou seja, quando a exação tem apenas o nome de contribuição, mas na verdade não o é. Não se enquadram como “pseudo-contribuição” as contribuições especiais eivadas de vício de inconstitucionalidade. Entende-se que extraída a inconstitucionalidade, ter-se-á uma contribuição especial verdadeira.

Antigo é o ensinamento de que nada vale o nome dado ao tributo, o que importa realmente é o regime jurídico a incidir. Alfredo Augusto Becker<sup>1</sup> é incisivo quando afirma que toda investigação jurídica que despreza o mundo próprio do Direito, especialmente no campo tributário, acarreta “a gestação de um ser híbrido e teratológico: O Direito Tributário Invertebrado”.

Passar-se-á à análise de algumas contribuições de caráter, por assim dizer, duvidoso.

### 8.1 *Contribuição de iluminação pública*

Antes de 1988, o serviço de iluminação pública no Brasil ficava a cargo da União, sendo custeada pelo Fundo Nacional de Energia.

Contudo, com a extinção do referido fundo, ficaram os Municípios com a obrigação de custeio da iluminação pública. Não havia receita para adimplir o novo encargo, fato que causou problemas de ordem financeira.

Com o intuito de custear a conta de iluminação pública, diversos municípios instituíram a Taxa de Iluminação Pública – TIP, com base no art. 145, inc. II da Constituição Federal, e no art. 77 do Código Tributário Nacional. Contudo, muitos tribunais julgaram pela inconstitucionalidade da referida taxa.

---

<sup>1</sup> BECKER, Alfredo Augusto, op. cit., 2002. p.15.

Resp 154.839/ RJ

Relator Ministro Demócrito Reinaldo

Julgamento em 25/05/1999 (DJ de 02/08/1999, p.142)

Ementa

Tributário. IPTU. Matéria Inapreciável em Sede de Recurso Especial. Taxa de Iluminação Pública (TIP). Especificidade e Divisibilidade. Ilegalidade da Cobrança. [...]

II- À luz dos princípios estatuídos nos arts. 77 e 79 do Código Tributário Nacional, os serviços de iluminação pública não têm o caráter de divisibilidade e especificidade, sendo ilegal a cobrança da respectiva taxa. Precedentes.

Resp. 255.278/RJ

Relatora Ministra Eliana Calmon

Julgamento em 19/02/2002 (DJ de 08/04/2002, p.171)

Ementa

Tributário - Taxa de Iluminação Pública- Taxa de Coleta de Lixo- IPTU- Ilegalidade.

[...]

2. O serviço de iluminação pública, por ter caráter genérico e indivisível, não pode ser exigido mediante taxa, visto não atender aos requisitos da divisibilidade e da especificidade.

Assim a taxa de iluminação pública foi considerada inconstitucional por não ter os requisitos do art.145, II, da Constituição, que exigem serviços mensuráveis e suscetíveis de serem referidos a determinado contribuinte em todas as espécies de taxa.

Vários argumentos foram levantados, mas aqui, em particular, evidenciar-se-á tão somente a questão tributária.

Realmente, o serviço de iluminação pública não é um serviço "uti singuli". Se o fosse, poderia ser remunerado por meio de taxa ou de tarifa, conforme o regime jurídico adotado pelo Poder Público.

Com o viés de corrigir a flagrante inconstitucionalidade cometida por aqueles municípios que criaram as indevidas taxas, as municipalidades brasileiras se organizaram e apresentaram Proposta de Emenda à Constituição Federal (PEC), que ganhou o n.º 222-A.

Buscava-se alterar o art. 145 e seu § 2º, da Constituição Federal, desdobrando-o em três alíneas: a) em razão do exercício do poder de polícia; b) pela prestação de serviços de limpeza, saneamento, iluminação e segurança de logradouros públicos; c) pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. Pelo exposto, objetivava-se dispensar os requisitos da *especificidade* e da *divisibilidade* na instituição da taxa de iluminação pública. A proposta previa um desvirtuamento, criando uma exceção para a taxa de iluminação pública, fugindo da divisibilidade exigida para qualquer taxa no sistema tributário.

Todavia, como não poderia deixar de ser, em 18/12/2001, dito projeto de emenda, em face da sua inconsistência técnico-jurídica, foi rejeitado pelo Senado Federal, muito embora já houvesse sido aprovado pela Câmara dos Deputados.

Em 20/12/2002 foi apresentado o substitutivo da PEC rejeitada, que se denominou PEC n.º 222-B, a qual trazia, em seu bojo, a instituição da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública – COSIP. Sendo aprovada, ingressou no ordenamento a Emenda Constitucional n.º 39/2002, que introduziu o art. 149-A, tratando da referida contribuição nos termos seguintes, *verbis*:

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.  
Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

- Sujeito ativo

Quanto ao sujeito ativo, dúvidas não há, pois, pela simples leitura do art. 149-A, depreende-se que têm a competência para criar a espécie tributária os Municípios e o Distrito Federal.

De fato, ampliou-se a competência dos Municípios e do Distrito Federal em instituir contribuições, já que essa espécie tributária ficou praticamente restrita à União. A exceção era apenas a possibilidade de Estados e Municípios disciplinarem acerca das contribuições previdenciárias de seus respectivos servidores.

Um questionamento importante é saber se a emenda constitucional poderia ampliar a competência tributária dos Municípios, já que a competência residual para instituir impostos é da União. Paulo Roberto Lyrio Pimenta defende a possibilidade de o Congresso Nacional ampliar a competência tributária municipal.

Não há como sustentar, também, que o Congresso Nacional não pode ampliar, por meio de emenda constitucional, a competência tributária municipal. As competências traçadas pela Constituição são privativas, porém, não são insuscetíveis de ampliação, ou de nova delimitação por dispositivo constitucional, nunca por norma infraconstitucional. O constituinte não “engessou” as competências dos entes tributantes. Ademais, o caso em discussão não versa sobre competência residual – privativa da União –, tratando-se, em verdade, de uma nova hipótese constitucional de competência tributária municipal.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio, op. cit., 2003. p.104.



Pela impossibilidade de emenda constitucional ampliar a competência dos Municípios em instituir “novas contribuições”, é o ensinamento de Omar Augusto Leite Melo.

*A contrariu sensu*, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não dispõem de uma competência tributária residual, é dizer, eles têm que se contentar com aqueles tributos e com as repartições tributárias estampadas originalmente pela Constituição Federal.

Agora, resta saber se uma emenda à Constituição pode alterar esse quadro, isto é, se o rol de tributos estaduais e municipais pode ser alargado pelo Poder Constituinte Derivado.

Neste instante, vale repetir que o assunto em apreço possui conotação essencialmente constitucional. Toda competência tributária decorre da Carta Maior. A propósito, o maior exemplo de normas constitucionais explícitas com teor de incompetência tributária é a imunidade tributária.

[...]

Trata-se de uma garantia constitucional, elevada ao grau de perpetuidade, nos termos do art.60, § 4º, inciso IV.

No mesmo sentido, quando o Poder Constituinte Originário discriminou minuciosamente a competência tributária de cada entidade federada, e reservou exclusivamente para a União a competência para estabelecer ‘outros’ impostos e ‘outras’ contribuições de custeio da seguridade social, percebe-se que a sua intenção foi de engessar, de exaurir a competência tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios às hipóteses mencionadas nos artigos 145, 149, § 1º, 155 e 156.<sup>3</sup>

Essa última opinião convence. De fato, os contribuintes municipais contavam com uma garantia constitucional que foi tolhida por emenda.

- Sujeito Passivo

Conforme já se viu, não pode ser cobrada contribuição de toda uma coletividade, haja vista que as contribuições especiais têm como sujeito passivo um grupo de indivíduos que se relacionem com uma razão de ser cobrada a exação.

Sem dúvidas, o serviço de iluminação pública é um serviço destinado à coletividade toda, incluindo os habitantes da municipalidade e os visitantes que por lá passarem. Até mesmo a prefeitura é beneficiária do serviço. Não há como separar um “grupo” de pessoas beneficiadas, pois todos o são.

Falta à COSIP, por conseguinte, o critério essencial da referibilidade.

Outro aspecto relevante é que o art.149-A, ao determinar a observância do art. 150, I e III da CF/88, não quis dizer que a essa “contribuição” só se aplicassem esses princípios. Incidem todos os princípios do art.150.

<sup>3</sup> MELO, Omar Augusto Leite. Da contribuição Municipal para o custeio do serviço de iluminação pública-EC39. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº90, p.93, mar. 2003.

Como ficaria a incidência do princípio da isonomia, já que todos auferem o serviço.

Quanto à cobrança, quando era considerada taxa de iluminação pública, muitos municípios cobravam seu valor incluído na fatura de energia elétrica, vinculando os dois pagamentos de forma que o consumidor não poderia realizar apenas um pagamento. Quando o contribuinte tornava-se inadimplente no que se refere ao pagamento da energia elétrica, as concessionárias gozavam da prerrogativa de suspender o fornecimento da energia após o aviso de 15 dias. Assim, o consumidor era obrigado a quitar as duas cobranças: a de energia elétrica e a taxa de iluminação pública.

O parágrafo único do art. 149-A do texto constitucional faculta a cobrança de tal contribuição na fatura da conta de energia elétrica para aqueles contribuintes que forem também consumidores de energia elétrica à guisa de facilitar o processo arrecadatório.

Convém ressaltar que há apenas faculdade de sistematizar a referida cobrança, ficando a cargo dos Municípios dispor a respeito. Por outro lado, faz-se necessária a separação dos pagamentos, para que o consumidor escolha qual pagar. Outra observação pertinente é que seja arrecadado o tributo apenas de quem for consumidor de energia elétrica. Não é esse o sentido que o parágrafo do art.149 quis coroar. Pode existir uma pessoa que não consuma energia elétrica e seja contribuinte da contribuição de iluminação pública.

- Aspecto material

Pergunta-se: qual seria o fato que ensejaria o pagamento da contribuição de iluminação pública? Como todas as contribuições, a contribuição de iluminação pública não estabeleceu o que pode figurar na sua hipótese de incidência.

Poderia considerar como hipótese de incidência da contribuição a prestação do serviço de iluminação pública?

Considerar a prestação do serviço de iluminação pública seria enquadrar a exação na espécie tributária taxa. O parágrafo único apenas faculta a cobrança do tributo mediante fatura de consumo de energia elétrica.

Os Municípios devem usar como hipótese de incidência para cobrar a contribuição apenas as matérias que a Constituição lhes incumbiu, que são as matérias do art.156. Não pode o Município invadir a competência dos Estados e da União, instituindo contribuição

sobre os fatos geradores atribuídos a esses entes. Portanto, o tributo não pode incidir sobre o consumo individual de energia elétrica, materialidade do ICMS.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta, que advoga pela constitucionalidade da contribuição, analisa qual seria a materialidade mais propícia.

Como dito anteriormente, a previsão de finalidade vincula o exercício da competência tributária a determinados fins. Na escolha do meio para obter este fim, o legislador municipal deverá observar o princípio da proporcionalidade, que exige uma adequação meio/fim. Ora, em se tratando de contribuição para o “custeio do serviço de iluminação pública”, a materialidade que se adequa a esta finalidade é a propriedade de imóvel territorial urbano, porque é a única, dentre aquelas previstas no art. 156, que mantém vínculo com o serviço de iluminação pública, na medida que este atinge os imóveis urbanos. No entanto, como o serviço de iluminação pública se volta para todos, a posse a qualquer título, de imóvel situado na zona urbana ou rural também pode figurar como critério material da hipótese de incidência da exação em comento. Salvo melhor juízo, esta é a materialidade possível da exação.<sup>4</sup>

- Posição no quadro das contribuições especiais

Se realmente a COSIP for contribuição especial, em qual subespécie se enquadraria?

As subespécies das contribuições especiais são: sociais, de intervenção no domínio econômico e as de categoria profissionais.

Por não enquadrar a COSIP em nenhuma subespécie, Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>5</sup> diz que se trata de uma quarta subespécie.

Sendo assim, parece-nos que, em face da finalidade específica da contribuição epigrafada, que não se identifica com os objetivos das espécies mencionadas no *caput* do art. 149, a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública constitui uma quarta espécie de contribuição especial, posicionando-se ao lado das contribuições sociais, interventivas e corporativas.

Entretanto, conclui-se não se tratar de uma quarta subespécie de contribuição, pois o art. 149, sendo matriz constitucional, estabeleceu três subespécies: contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Conforme já se afirmou, o art. 149 do Texto Maior é a matriz das contribuições especiais e, portanto, a contribuição de iluminação pública deve ser enquadrada em uma das suas espécies, se realmente for uma contribuição. Desde logo, a contribuição de iluminação pública não guarda nenhuma pertinência que possa situá-la como contribuição de intervenção no

<sup>4</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública. **Revista de Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.º 95, p.107, ago. 2003

<sup>5</sup> *Ibid.*, 2003, p.104.

domínio econômico ou de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Resta examinar se é uma modalidade de contribuição social geral. Viu-se que a Constituição possibilitou a criação de novas contribuições gerais para atender aos anseios determinados no Título III - Da Ordem Social.

A denominação “Ordem Social” sugere algo ilimitado, parecendo que tudo pode ser albergado pela expressão. Entretanto, o Constituinte não quis assim. Ao dividir em diversos capítulos, limitou o que compunha a Ordem Social. Portanto, toda contribuição social geral deve ser voltada para os preceitos constitucionais e a contribuição de iluminação pública não se enquadra nas destinações estabelecidas na Constituição. A COSIP não é uma autêntica contribuição especial, mas parece um imposto com destinação específica. Em igual sentido, é o posicionamento de Omar Augusto Leite Melo<sup>6</sup> e de Ricardo Conceição Souza<sup>7</sup>.

## **8.2 Contribuição do FGTS**

### *8.2.1 Operacionalização do FGTS*

O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço foi criado pela Lei 5.107/66. Atualmente a lei que dispõe sobre o FGTS é a 8036/99. O instituto veio substituir a estabilidade no emprego, direito social do trabalhador consagrado em 1943, pela CLT. A estabilidade no emprego era adquirida após dez anos de serviço do trabalhador ao mesmo empregador. Demitido antes de completados dez anos, o empregado fazia jus a uma indenização compensatória paga pelo empregador equivalente a um salário por ano trabalhado. Passados os dez anos, o empregado não podia ser demitido sem justa causa ou podia ser despedido por motivo de falta grave ou circunstância de força maior, devidamente comprovadas.

A sistemática do FGTS é o recolhimento mensal feito pelo empregador de 8% da remuneração do empregado, incidindo o percentual também sobre o 13º salário e sobre o adicional de férias. Portanto, ao pagar o salário ao trabalhador, cabe ao empregador fazer o desconto que será depositado numa conta vinculada na Caixa Econômica Federal em nome do respectivo trabalhador, conforme se depreende nos termos da Lei nº8. 036, de 11 de maio de 1990, *in verbis*:

---

<sup>6</sup> MELO, Omar Augusto Leite. Da contribuição Municipal para o custeio do serviço de iluminação pública-EC39. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº90, p.95, mar. 2003.

<sup>7</sup> SOUZA, Ricardo Conceição. Primeiras impressões sobre a contribuição de custeio do serviço de iluminação pública. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº90, p.102, mar. 2003.

Art.1º O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, instituído pela lei nº5.107, de 13 de setembro de 1966, passa a reger-se por esta Lei.

[...]

Art.15. Para os fins previstos nesta lei, todos os empregadores ficam obrigados a depositar, até o dia 7 (sete) de cada mês, em conta bancária vinculada, a importância correspondente a 8% (oito por cento) da remuneração paga ou devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas na remuneração as parcelas de que tratam os artigos 457 e 458 da CLT e a gratificação de Natal a que se refere a Lei nº 4.090, de 13 de julho de 1962, com as modificações da Lei nº4.749, de 12 de agosto de 1965.

O valor arrecadado passou a constituir um Fundo administrado pelo Governo. De início, o Banco Nacional de Habitação - BNH era o responsável pela gestão dos valores arrecadados ao Fundo. Hoje, a administração é a cargo do Conselho Curador do FGTS.

O Conselho Curador<sup>8</sup> do FGTS é um órgão tripartite composto por representantes dos trabalhadores, dos empregadores e do governo federal. Tem como função estabelecer as diretrizes e os programas de alocação de todos os recursos do FGTS, que devem atender à política nacional de habitação popular, saneamento básico e infra-estrutura urbana, nos moldes traçados pelo governo federal. O empregado pode obter esses recursos quando despedido sem justa causa ou de modo desvinculado à dispensa, caso em que estará usando a pecúnia, como na construção de moradia.

### 8.2.2 *Natureza jurídica do FGTS*

Vista a estruturação do FGTS, cumpre adentrar-se no tema acerca de sua natureza jurídica. Sobre esse aspecto, há várias teorias em relação à natureza do Fundo de Garantia. Sérgio Pinto Martins<sup>9</sup> aponta a teoria fiscal, a teoria parafiscal, a teoria do salário diferido e a teoria previdenciária. A teoria fiscal defendia a natureza de tributo aos depósitos do FGTS. Fazia parte dos que assim se posicionavam, Sérgio Pinto Martins<sup>10</sup>.

Para Ives Gandra da Silva Martins e Ives Gandra da Silva Martins Filho<sup>11</sup>, o FGTS é um tributo, mais especificamente, uma contribuição parafiscal arrecadada pelo Estado. A natureza tributária foi ventilada, pois o valor recolhido do FGTS é compulsório, uma vez que os

<sup>8</sup> O conselho curador do FGTS, presidido pelo Ministro de Estado do Trabalho e da Previdência Social, tem a seguinte composição: I- Ministro de Estado da Economia; Fazenda e Planejamento; II- Ministro do Estado da Ação Social; III- Presidente do Banco Central; IV- Presidente da Caixa Econômica Federal; V- 3 representantes dos trabalhadores; VI- 3 representantes dos empregadores (art.65). Disponível em: <[http://www.dji.com.br/decretos/1990-099684/063\\_a\\_065.htm](http://www.dji.com.br/decretos/1990-099684/063_a_065.htm)>. Acesso em: 2 jun. 2007

<sup>9</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito do trabalho**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p.429.

<sup>10</sup> Ibid., 2007. p.444. “Logo, a contribuição ao FGTS é uma espécie do gênero tributo, contribuição (social), pois não pode ser enquadrada na definição de imposto, taxa ou contribuição de melhoria.”

<sup>11</sup> MANUAL DE CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS. **Manuais de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. v.2. p. 58-59.

recolhimentos devem ser obrigatoriamente efetuados pelo empregador independente de sua vontade. Todavia, não se deve esquecer que por mais que a compulsoriedade seja uma das características do tributo, outros fatores devem estar presentes para se afirmar a natureza tributária do instituto.

Uma das peculiaridades dos tributos é o Estado dispor do valor arrecadado de forma definitiva<sup>12</sup>, já que o tributo está inserido no rol das receitas do Estado. A exceção são os empréstimos compulsórios, cujos valores devem ser restituíveis aos contribuintes, ressalva que foi feita pela Constituição e é aceita pelos tribunais. As contribuições do FGTS não são destinadas ao Estado. Este apenas gerencia os valores que pertencem aos trabalhadores, sendo apenas arrecadador, pois o valor arrecadado pertence ao trabalhador. Portanto, a contribuição do FGTS não é tributo. O Supremo Tribunal Federal deixou explícito no Recurso Extraordinário nº 100.249 - 2<sup>13</sup>, cujo relator foi o Ministro Néri da Silveira, que a atuação do Estado em prol do recolhimento da contribuição do FGTS não implica torná-lo titular do direito à contribuição. Ainda que seja arrecadada pelo Estado e não obstante seu caráter compulsório, não tem natureza tributária, pelo fato de não caracterizar receita pública, porquanto objetiva tão-somente a melhoria da condição do trabalhador, tanto que o dinheiro lhe pertence. Para a teoria do salário diferido<sup>14</sup>, a natureza do FGTS seria salarial. Entretanto, salário corresponde à existência de uma relação empregatícia em que nos pólos estão os

---

<sup>12</sup> Cf Hugo de Brito Machado “Insistimos em esclarecer que, do ponto de vista de uma Teoria Geral do Direito, e tendo-se em vista o conceito universal de tributo como receita, no sentido não apenas financeiro, mas econômico, o empréstimo compulsório não é tributo, pois não transfere riqueza do setor privado para o Estado. No Direito Brasileiro, tributo é receita, no sentido econômico e não apenas no sentido financeiro 9º e 11º§ 1º e §2º). MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2007. p. 94.

<sup>13</sup> Fundo de Garantia por tempo de serviço. Sua natureza jurídica. Constituição, art.165, XIII. Lei n.5.107, de 13.9.1966. As contribuições para o fgts não se caracterizam como crédito tributário ou contribuições a tributo equiparáveis. Sua sede esta no art.165, XIII, da Constituição. Assegura-se ao trabalhador estabilidade, ou fundo de garantia equivalente. Dessa garantia, de índole social, promana, assim, a exigibilidade pelo trabalhador do pagamento do fgts, quando despedido, na forma prevista em lei. Cuida-se de um direito do trabalhador. Da-lhe o Estado garantia desse pagamento. A contribuição pelo empregador, no caso, deflui do fato de ser ele o sujeito passivo da obrigação, de natureza trabalhista e social, que encontra, na regra constitucional aludida, sua fonte. A atuação do Estado, ou de órgão da administração pública em prol do recolhimento da contribuição do fgts, não implica torna-lo titular do direito a contribuição, mas apenas, decorre do cumprimento, pelo Poder Público, de obrigação de fiscalizar e tutelar a garantia assegurada do empregado optante pelo fgts. Não exige o Estado, quando aciona o empregador, valores a serem recolhidos ao erário, como receita pública. Não há, daí, contribuição de natureza fiscal ou parafiscal. Os depósitos do fgts pressupõem vínculo jurídico, com disciplina no direito do trabalho. Não se aplica as contribuições do fgts o disposto nos arts.173 e 174, do CTN. Recurso Extraordinário conhecido, por ofensa ao art.165, XIII, da Constituição, e provido, para afastar a prescrição quinquenal da ação. (Rel. Acórdão Néri da Silveira. DJ 01/ 07/ 88)

<sup>14</sup> SUSSENKIND; PUECH apud NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho: relação individual e coletiva do trabalho.** 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p.342. “Entendemos, também que para os empregados optantes desapareceu a indenização, surgindo em seu lugar um salário depositado para utilização futura.”

empregados e os empregadores. Na relação de cobrança do FGTS, não são essas pessoas que figuram na relação jurídica. O FGTS é cobrado pelo Estado aos empregadores.

Para outros, tem a natureza jurídica previdenciária<sup>15</sup>. O trabalhador terá direito ao levantamento dos valores quando ocorrer algum evento ou contingência nos casos estabelecidos pela lei. Portanto, equipara-se aos benefícios assegurados ao trabalhador filiado ao Regime de Previdência Social.

Outros ainda sustentam que se trata de uma indenização ao trabalhador despedido. Acrescente-se, ainda, a teoria do salário social<sup>16</sup> defendida por aqueles que vêem o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço como um dos fundos sociais e lhe atribuem a natureza de salário social. Para alguns, é uma figura análoga à do salário diferido, cujo direito é adquirido no presente, mas a utilização é projetada para o futuro.

Segundo o direito positivo brasileiro vigente, a contribuição ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço está disciplinada no art. 7º da Constituição Federal como um direito social do trabalhador urbano e rural. Advém da relação jurídica empregador-empregado, portanto é originário da relação trabalhista e não de uma relação tributária estabelecida pelo Estado e empregador. Portanto, sendo de natureza trabalhista<sup>17</sup> a contribuição ao FGTS, o prazo prescricional segue o que dispõe o direito do trabalho.

#### FGTS. PRESCRIÇÃO.

FUNDO DE GARANTIA (Prescrição bienal ou quinquenal, e não trintenária).

A matéria já foi sumulada pelo C. TST, através do Enunciado nº 362. Assim, o FGTS, por se tratar de parcela acessória, incidente sobre a remuneração do empregado, juntamente com o desta, prescreverá o direito de ação respectivo, por expresse e explícito dispositivo constitucional: bienalmente, após a extinção do contrato de trabalho; ou quinquenalmente, na sua vigência (R.º improvido).

AC. nº 4366/01-1- Julg:04.12.01.

TRT nº3774/01- Publ. DOJT/ 7ª RG: 17.01.02.

Sobre o mesmo assunto, a Suprema Corte também já se manifestou no recurso extraordinário, que assim dispõe:

FGTS - prescrição. O E. Plenário do STF, no julgamento do R.E N.100.249, firmou entendimento no sentido de que inaplicável a pretensão de cobrança de FGTS no prazo quinquenal do art.174 do CTN, por não se tratar de tributo, mas de contribuição estritamente social, com os mesmos privilégios das contribuições

<sup>15</sup> SAAD, Gabriel apud NASCIMENTO, Amauri Mascaro, op. cit., 2001. p.342. “o depósito bancário a que estão obrigadas as empresas é mais contribuição de caráter previdenciário do que indenização”

<sup>16</sup> OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de apud NASCIMENTO, Amauri Mascaro, op. cit., 2001. p.342. “as contribuições têm natureza fiscal e os depósitos levantados tem a natureza de salário.”

<sup>17</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro, op. cit., 2001. p.349.

previdenciária (art.19 da Lei n. 5.107, de 13.9.1966), R.E. Conhecido para se afastar a declaração de prescrição. (RE 115979/SP, Relator: Min. SYDNEY SANCHES, Primeira Turma, Publicação: DJ data-10-06-88. p.14406)

### **8.3 As “contribuições sociais” criadas pela Lei Complementar 110/2001**

Durante os períodos de 1988 e 1991, foram editados dois pacotes econômicos, os denominados Plano Verão (janeiro de 1989) e parcela do Plano Collor I (abril de 1990). Tais planos ocasionaram expurgos inflacionários, isto é, o Governo Federal não aplicou aos valores depositados nas contas vinculadas do FGTS os reais índices de atualização monetária que corrigissem a inflação do período. Em linhas gerais, o trabalhador que tinha valores do FGTS durante esse período não recebeu a correção dos saldos com base nos índices inflacionários reinantes à época.

O Supremo Tribunal Federal<sup>18</sup> e o Superior Tribunal de Justiça<sup>19</sup> já tinham se manifestado em diversas oportunidades a favor da correção monetária aos trabalhadores. Com o objetivo de evitar que um número excessivo de trabalhadores ajuizasse demandas para efetivar o direito de correção dos saldos na mesma proporção da inflação, o Presidente da República decidiu estender a todos os trabalhadores a correção automática de seus saldos, não sendo necessário ingressar na justiça para ganhar o benefício. De acordo com o Ministro do Trabalho e Emprego, Francisco Dornelles, e o Ministro da Fazenda, Pedro Malan, essa decisão criou uma geração de patrimônio da ordem de R\$ 42 bilhões<sup>20</sup>. À época perguntava-se: com que recursos o governo irá pagar esse exorbitante valor? Para custear essa dívida, resolveu instituir duas novas contribuições através da Lei Complementar nº. 110/2001:

- a) uma devida pelos empregadores em caso de demissão de empregado sem justa causa, à alíquota de 10% (dez por cento), incidente sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho (art. 1º).
- b) outras devidas também pelos empregadores, à alíquota de 0,5% (cinco décimo por cento) sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador (art.2º).

As novas contribuições, estabelecidas no art.1º, são entendidas por muitos como simples majoração da multa de 40% aplicável ao empregador na despedida arbitrária do empregado.

<sup>18</sup> Ver RE nº 226.855-7, Rel Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, 31/ 08/ 2000, DJ 13/ 10/ 2000.

<sup>19</sup> Ver Resp nº 262.347/ PR, Rel Min. Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, DJ 16/ 04/ 2001.

<sup>20</sup> Trecho extraído das razões apresentadas pelo Ministro do trabalho e Emprego, Francisco Dornelles, e pelo Ministro da Fazenda Pedro Malan, quando da apresentação de Anteprojeto de Lei Complementar nº195/2001.



Assim, a multa rescisória passaria de 40% a 50%. Para os que assim pensam, o art.1º tratou de uma contribuição trabalhista. Observe-se por que esse pensamento não deve prevalecer. O art.7º, I da CF/88 prevê uma indenização compensatória ao trabalhador despedido de forma arbitrária ou sem justa causa, que será disciplinada por lei complementar. Como não havia a lei complementar, o dispositivo foi regulado pelo art.10, I do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que limitou a indenização a quatro vezes da porcentagem prevista no art. 6º, caput e § 1º, da Lei nº5. 107/66.<sup>21</sup> Portanto, o limite máximo é representado atualmente pela porcentagem de 40% dos depósitos do FGTS em nome de cada trabalhador. Se foi previsto o limite máximo, não se pode interpretar a nova contribuição do art. 1º da LC 110/01 como um adicional.

Poderia-se argumentar que a LC 110/01 foi instituída para regular o art. 7º da CF, que exigia a feitura de lei complementar para disciplinar a indenização compensatória de forma definitiva que não mais fosse regulado pelo art. 10, I da ADCT. Esse entendimento também é errôneo, isto porque o art. 7º prevê a multa rescisória trabalhista em favor do trabalhador nos casos de despedida sem justa causa ou arbitrária. Então, o Texto Constitucional já estabeleceu quem deverá receber os valores da aplicação da multa. Já a LC 110/01 prevê que a nova contribuição seja destinada para pagar os expurgos inflacionários havido entre 1988 e 1991 nas contas do FGTS. Portanto, as contribuições criadas pela LC 110/01 não têm natureza trabalhista e sim tributária<sup>22</sup>.

Sendo tributo, qual espécie seria? A dúvida permeia entre duas espécies: seria imposto ou contribuição? Poder-se-ia vislumbrar que as novas contribuições seriam impostos residuais e por esse motivo foram veiculados mediante lei complementar, conforme exige o art.154, I da CF/88. Contudo, imposto não seria pela vedação do art.167, IV da CF/88, que proíbe a vinculação da arrecadação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvada a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts.158 e 159 da Carta Magna e outras exceções previstas constitucionalmente. Admitindo que fossem impostos residuais, o art.154 I não exige apenas lei complementar, mas requer também que novos impostos criados não tenham base de cálculo nem fato gerador semelhantes aos já discriminados na Constituição<sup>23</sup>. Ora, o produto da arrecadação das novas contribuições tem uma vinculação já determinada a corrigir os valores do FGTS. O art 3º, §1º, da LC nº110/01,

---

<sup>21</sup> Citada lei foi revogada pela Lei nº. 7.839 de 12 de outubro de 1989, e pela atual lei de FGTS: Lei nº. 8. 036, de 11 de maio de 1990.

<sup>22</sup> C.f. ADI 2556 DJ

<sup>23</sup> Já existe uma contribuição patronal disposta no art.195, I, letra “a” da Constituição.

dispõe claramente que as respectivas receitas serão incorporadas ao FGTS. Dessa forma, a nova exação seria uma contribuição especial, já que têm como principal característica a afetação do produto da arrecadação a um determinado fim.

Pressupondo ser uma nova contribuição especial do art.149 da CF/88, deve-se observar os parâmetros em que a mesma foi criada, se compatível ou não com as diretrizes constitucionais. A nova contribuição incide sobre os rendimentos do trabalho pagos pelo empregador e, dessa forma, burla o art.154 por usar a mesma base de cálculo das contribuições para a seguridade social, já prevista constitucionalmente no art. 195, que é a folha de salário. Ocorre o *bis in idem* que só pode existir se previsto expressamente no texto constitucional. Partindo da idéia de serem contribuições especiais, em qual a subespécie as novas contribuições poderiam ser enquadradas? Não são contribuições sociais gerais<sup>24</sup> porque a afetação de sua receita não se destina a atender aos objetivos traçados na Ordem Social.

Também não podem ser enquadradas como contribuições para a seguridade social<sup>25</sup>, pois a arrecadação não é destinada à saúde, previdência e assistência social. Apesar de o art. 14 da referida lei submeter à observância ao princípio da anterioridade nonagesimal, não

---

<sup>24</sup> ADIn nº 2.556-2 DJ 09/ 10/ 02. O voto do Min Moreira Alves (relator): A meu ver, nesse exame sumário, são ambas exações tributárias pela adequação delas ao conceito que se encontra no art. 3º do Código Tributário Nacional (prestação pecuniária compulsória, em moeda, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada). Segue-se a questão da espécie de tributo em que se enquadram essas exações tributárias. A esse respeito, não integrando o produto da arrecadação delas a recita pública, por ser ele recolhido pela Caixa Econômica Federal diretamente ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), para depois, com os recursos desse Fundo, que são vários, creditar nas contas vinculadas dos empregados o complemento de atualização monetária para cujo suporte forma essas exações criadas, não há que se pretender que sejam impostos por não gerarem receita pública. De outra parte, sendo exações tributárias que também se destinam ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, enquadram-se elas no disposto no artigo 217, IV e V, do Código Tributário Nacional, o qual alude a contribuição destinada a ele e admite a criação por Lei de outras de fins sociais. E, tendo ambas as exações tributárias ora impugnadas inequívoca finalidade social (atender ao direito social referido no inciso III do artigo 7º da Constituição de 1988), são contribuições sociais. Sucede, porém, que havendo no sistema constitucional vigente contribuições sociais que se submetem ao artigo 149 da Constituição (as denominadas “contribuições sociais gerais” que não são apenas as tipificadas no texto constitucional, porque, se o fossem, não teria sentido que esse artigo 149 dispusesse que “compete exclusivamente à União INSTITUIR contribuições sociais”) e contribuições sociais a que se aplica o artigo 195 da Carta Magna (as contribuições para a seguridade social), resta determinar em qual dessas duas sub-espécies se enquadram as duas contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar nº 110/ 2001. Não obstante o esforço das informações para enquadrá-las nas contribuições sociais para a seguridade social, não me parece, em exame compatível com o pedido de concessão de liminar, que se possa fazer tal enquadramento para aplicar-se-lhe o disposto no artigo 195 da Constituição, até porque essas contribuições, pelo seu regime, não integram a proposta de orçamento da seguridade social, que consoante o § 2º do citado dispositivo constitucional, será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos. E, em assim sendo, pelo menos em exame compatível com a apreciação do pedido de liminar, enquadram-se as duas contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar nº 110/ 2001 na sub-espécie contribuições sociais gerais, que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do art.195 da Carta Magna. No mesmo sentido foi o entendimento da Ministra Ellen Gracie, do Ministro Carlos Velloso e do Ministro Sepúlveda Pertence.

podem ser vistas como para atender à seguridade. Esse argumento não é o bastante, conforme é o ensinamento de Maria Alessandra Brasileiro de Oliveira a respeito do assunto:

Com efeito, o fato de a lei haver previsto a observância ao mencionado princípio não teve o condão de transformá-la, por si só, nessa categoria, mas, na verdade, teve a pretensão de, com isso, burlar princípios constitucionais-tributários outros, tal como o da anterioridade comum, estabelecida no art 150,III,b da Constituição Federal pátria, de forma a realizar a arrecadação com mais celeridade.<sup>26</sup>

Entretanto, é a posição do governo federal, ao se pronunciar nos autos da ADIn 2556 com o fraco argumento de que, inicialmente, são destinadas a reforçar o Fundo, em seu conjunto, ou seja, reforçaria a seguridade social como um todo e só depois os valores seriam direcionados às contas vinculadas para o pagamento da correção monetária. Ora, as novas exações não integram a proposta orçamentária da seguridade social. Por essa razão, o Ministro Relator Moreira Alves, em sede de pedido liminar na dita ação direta, não a enquadrou como da seguridade social e julgou inconstitucional o art.14 da LC nº110/01, que mandava observância ao princípio nonagesimal.

Não se afiguram como contribuições de intervenção no domínio econômico, porque tais contribuições não visam a esse objetivo. A nova exação não visa a custear a efetiva e ativa atuação da União na ordem econômica. Por não serem destinadas à organização das categorias profissionais ou econômicas pelo fornecimento de recursos financeiros às entidades associativas, também não se enquadram como contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas. Diante do não enquadramento da nova exação a nenhuma subespécie do art. 149, o Supremo Tribunal Federal forçou o entendimento que seriam contribuições sociais gerais<sup>27</sup>.

### *8.3.1 Análise crítica*

Por fim, conclui-se que se tratar de uma pseudo-contribuição. Filia-se ao posicionamento do Ministro Marco Aurélio, emitido em ocasião do julgamento da ADIN 2.556-2, que foi isolado:

---

<sup>26</sup>OLIVEIRA, Maria Alessandra Brasileiro de. As contribuições sociais gerais e o entendimento do Supremo Tribunal Federal. **Revista Cearense do Ministério Público**, ano v, nº19, out. 2003, ano VI, nº20, jan. /2004, Rio São Paulo, Fortaleza, ABC, p.246, 2004.

<sup>27</sup> ADIn 2.556-2 DJ 09/ 10/ 2002 Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade. Impugnação de artigos e expressões contidas na Lei Complementar Federal nº. 110, de 29 de junho de 2001. Pedido de Liminar. – A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, é a de que são elas tributárias, caracterizando-se como “contribuições sociais gerais” que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna.

[...]

Cumpra indagar: esses recursos podem ser arrecadados sob a nomenclatura 'contribuição' ? Sem um exame até mesmo mais aprofundado, a resposta, ao que tudo indica, é negativa, porque as contribuições estão balizadas, de forma exaustiva, na Carta da República.

Com relação aos impostos, por exemplo, há uma cláusula constitucional que viabiliza a criação, por lei complementar, no âmbito da União, desde que sejam não cumulativas e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição. Mas, no tocante às contribuições, não se conta com uma cláusula polivalente como a dos impostos. O que constatamos no art 145- um artigo básico, mas não o único a versar sobre a matéria - é a possibilidade de criação da contribuição de melhoria - em geral, decorrente de obras públicas. No artigo 195, dispõe acerca da contribuição para a seguridade social.

O nobre relator e os que o acompanharam já descartaram a hipótese de se lançar mão da norma do § 4º do artigo 195, para se placentar essa contribuição, já que esse parágrafo é categórico ao aludir que a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir - não a pagar débito de sistema pré-existente, de sistema com regência própria - a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art.154, inciso I.

No caso, a rotulada contribuição não foi criada para assegurar a manutenção ou para expandir a seguridade social, como muito bem deixou elucidado o relator, ministro Moreira Alves.

[...]

Não há como, a meu ver, cogitar-se de configuração, tendo em vista o que está incerto na Carta da República, de um tributo. Não se trata de imposto - e ninguém pretendeu sustentar que, aqui, está encerrado, na lei complementar em comento, imposto - e, muito menos, de contribuição, porque jamais soube que contribuição visa a fazer caixa para cobrir os efeitos de uma administração equivocada de um sistema, de um instituto previsto na própria Carta da República. Refiro-me ao FGTS. Por isso, peço vênia aos colegas - e creio que essa lei complementar pode vir, até mesmo, a servir de inspiração a outras de idêntico teor, fugindo do balizamento, com a devida vênia, constitucional, relativo aos tributos, para deferir a liminar na extensão pleiteada, suspendo, portanto, a eficácia do diploma atacado.

Portanto, é ilegítima a cobrança de tais contribuições. O Governo Federal é o único responsável pelos expurgos ocorridos nas contas do FGTS e, por não ter recursos para pagar a dívida, em atitude cômoda, acabou repassando sua responsabilidade aos empregadores, através de uma esdrúxula contribuição.

#### **8.4 As contribuições confederativas**

A contribuição confederativa constitui-se em nova modalidade de receita das associações sindicais introduzida pela Constituição de 1988. Na verdade, pretendia o constituinte acabar com a contribuição sindical, que foi vista como incompatível com a liberdade sindical. Procurava-se instituir uma contribuição destinada ao custeio da atividade sindical, tendo por objetivo garantir seu funcionamento e sua independência financeira. Convém, desde já, salientar que a contribuição confederativa não substituiu a contribuição sindical. Decidiu-se por uma situação que agradasse ambos os setores e, assim, manteve-se a contribuição sindical e se criou a contribuição confederativa.

Transferiu-se à assembleia geral a possibilidade de se criar uma contribuição para o custeio do sistema confederativo sem que houvesse qualquer intromissão governamental. Tem-se o art.8 º, inciso IV da CF/88, que disciplina a exação: “A assembleia geral fixará contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para o custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independente da contribuição prevista em lei.” A contribuição confederativa é prestação pecuniária, espontânea, fixada pela assembleia geral<sup>28</sup>. Aqui, observa-se uma característica peculiar que guiará para a descoberta de sua natureza jurídica: a espontaneidade. Pela presença de tal traço, pode-se concluir que seu pagamento é facultativo, dependendo da vontade pessoal de contribuir ou não. Portanto, não é compulsória e, assim, não é tributo. Também não é estabelecida em lei. Se tributo fosse, deveria ser instituído por lei frente ao princípio da legalidade posto no art.150, I da Carta Magna. Outro aspecto que justifica não se tratar de tributo é o fato de o sindicato, pessoa jurídica de direito privado, não ter competência legislativa para criar a exação. Não gozam de soberania fiscal, que é exclusiva dos entes federativos, e sim de autonomia. Observa-se que o legislador usou o termo contribuição em sentido comum e não técnico, na acepção de uma espécie tributária. Sua destinação é custear o sistema confederativo, que engloba sindicato, federação e confederação. Não se destina a contribuição confederativa ao custeio das atividades particulares do sindicato.

A contribuição confederativa tem, portanto, natureza privada não estando sujeita às limitações ao poder de tributar, o que implica dizer que pode ser exigida no momento em que for fixada pela assembleia. Como também é possível que a assembleia decida por sua não instituição. Seus devedores são as pessoas que compõem o sindicato na condição de associadas, isto é, os filiados ao sindicato. Outros dois fatores apontados por Sérgio Pinto Martins<sup>29</sup>, que reforçam não terem natureza tributária e sim privada, são: o dinheiro arrecadado vai para os cofres do sindicato e não para os cofres públicos, por conseguinte será aplicado de acordo com os interesses do sistema confederativo. Da mesma maneira, já disciplinou o Supremo Tribunal Federal<sup>30</sup>, em julgamento unânime, acompanhando o voto do Min. Relator Ilmar Galvão:

---

<sup>28</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. **Contribuições sindicais**: direito comparado e internacional; Contribuições assistencial, confederativa e sindical. São Paulo: Atlas, 2001. p.93.

<sup>29</sup> Ibid., 2001. p.94.

<sup>30</sup> RE 189443-1, Rel. Ilmar Galvão DJ 11/ 04/ 97 “Contribuição Confederativa. Art.8 º, IV, da Constituição. Trata-se de encargo que, despido de caráter tributário, não sujeita senão os filiados da entidade de representação profissional. Interpretação que, de resto, está em consonância com o princípio da liberdade sindical consagrado na Carta da República”.

[...]

Como dizíamos, a contribuição confederativa que não é tributo não é compulsória para os empregados não filiados à entidade sindical.

O tributo é que tem caráter compulsório. A compulsoriedade, aliás, é traço característico do tributo (CTN. Art.3º)

A sua instituição depende de lei.

Já contribuição confederativa, por não ser tributo, por não ser instituída por lei - C.F., ART 8º, IV- é obrigação apenas para os filiados ao sindicato, convindo esclarecer que a Constituição, em seguida à instituição da contribuição confederativa - art.8º, IV- dispôs, no inciso V do citado art.8º, que 'ninguém será obrigado a filiar-se ou manter-se filiado a sindicato' na linha de que 'é plena a liberdade de associação para fins lícitos' (C.F., art.5º XVII) e que 'ninguém será compelido a associar-se ou a permanecer associado' (C.F.,art 5ºXX).

Quanto ao sujeito ativo, importa esclarecer o que seja sistema confederativo e como ele é formado. Sérgio Pinto Martins<sup>31</sup> explica que as federações são a reunião de pelo menos cinco sindicatos, geralmente constituídas por Estado, e as confederações são organizadas com o mínimo de três federações, sendo de âmbito nacional e sua sede é em Brasília. Convém ainda ressaltar que o sistema confederativo inclui sindicato, federação e confederação dos empregados, empregadores e trabalhadores autônomos. Os empregados fazem o pagamento mediante desconto em folha.

## 8.5 Contribuições assistenciais

Outra “pseudo-contribuição” é a contribuição assistencial, também chamada por muitos de taxa assistencial. É a contribuição feita por pessoa pertencente à categoria profissional ao sindicato pelo fato de este ter participado das negociações coletivas, de ter arcado com custos para esse fim ou para pagar despesas assistenciais médica, dentária ou jurídica. É encontrada nas sentenças normativas, acordos e convenções coletivas, principalmente pelo fato de o sindicato ter conseguido melhores condições de trabalho para toda a categoria. Sua disciplina normativa é o art.513 da CLT, alínea “e”, não sendo elevado em nível constitucional, que disciplina o poder do sindicato de impor a exação. O dispositivo foi feito com fulcro na Constituição de 1937, e hoje o sindicato apenas tem a possibilidade de arrecadar as contribuições. A contribuição assistencial, assim como a contribuição confederativa, não tem natureza tributária. É um desconto de natureza convencional estipulado pelas partes e não por lei.

---

<sup>31</sup> MARTINS, Sérgio Pinto, op. cit., 2001. p.93.

## 9 CONCLUSÃO

Diante do exposto conclui-se:

- 1 Sendo as contribuições especiais instrumentos para concretizar os direitos sociais e como esses são cláusulas pétreas, portanto, o sistema tributário que rege tais exações também ganhou a proteção do art. 60 § 4º da CF/88.
- 2 O traço característico das contribuições especiais é atender às finalidades específicas disciplinadas no texto constitucional e à não restituição do valor pago.
- 3 Quanto às contribuições sociais, estas se dividem em: sociais gerais e sociais para a seguridade social. As contribuições destinadas à seguridade social são expressas, disciplinadas no art.195 da CF/88, e residuais, previstas no art.195 § 4º. Conforme já mencionado, entende-se que todas as exigências do art.154 da CF/88 devem ser observadas para que sejam criadas outras contribuições sociais da seguridade social e gerais.
- 4 Da mesma forma, há contribuições sociais gerais expressas e contribuições sociais implícitas no texto constitucional. Para essas últimas devem ser observadas também o art.154.
- 5 As contribuições de intervenção no domínio econômico são criadas por lei ordinária e não têm caráter de temporariedade.
- 6 São “pseudo-contribuições” as falsas contribuições. Enquadrou-se a contribuição de iluminação pública, a contribuição do FGTS, a contribuição instituída pela Lei Complementar nº. 110/01, a contribuição confederativa e a contribuição assistencial.
- 7 A Emenda Constitucional nº. 39/2002 não poderia ter atribuído competência aos Municípios e Distrito Federal para criarem a contribuição de iluminação pública, pois o campo da não incidência é garantia do contribuinte de não ser tributado e, assim, não poderia ser reduzido.

8 A COSIP não pode ser cobrada de toda a coletividade, conforme se mostrou, haja vista que a contribuição deve ser instituída tendo por referência um agrupamento finito de pessoas.

9 Só pode configurar na hipótese de incidência da COSIP matéria atribuída à competência tributária dos Municípios.

10 Não se enquadra a COSIP em nenhuma das subespécies de contribuição estabelecida no art. 149 da CF/88. A COSIP é um imposto com destinação específica.

11 As contribuições do FGTS têm natureza trabalhista e não tributária. Portanto, são “pseudo-contribuições”, já que o valor apenas é gerido pelo Estado tendo como destinatário final o trabalhador.

12 A Lei Complementar nº110/01 instituiu contribuições para pagar os expurgos inflacionários havidos entre 1988 e 1991. Trata-se na verdade de uma “pseudo-contribuição”.

13 As contribuições instituídas pela Lei Complementar nº 110/01 não podem ter a folha de salário como base de cálculo. Só pode ocorrer o bis in idem em casos expressos na Constituição Federal.

14 Não há concordância com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, explanado na ADIn 2556, a qual enquadra as contribuições da Lei Complementar nº 110/01 em contribuições sociais gerais.

15 As contribuições confederativas não têm natureza tributária. Seu pagamento é espontâneo, não é instituída por lei e sim pela assembléia sindical. Logo, o valor arrecadado irá para os cofres do sindicato.

16 A contribuição assistencial também não tem natureza tributária. É estabelecida por convenção das partes em sentenças normativas.



## 10 REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria de Los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2001.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1992.
- BALERA, Wagner. **A seguridade social na constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- \_\_\_\_\_. **Do Estado liberal ao Estado social**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- \_\_\_\_\_. **Ciência política**. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BORGES, José Souto Maior. Contribuições - caráter tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, p.129, 1985.
- CARRAZA, Antonio Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 15. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003.
- CASSONE, Vittorio. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2002.
- 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, 2003.

CUNHA, Tadeu Andrade. As contribuições de intervenção no domínio econômico e a especificidade das Contribuições no Setor Petrolífero. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2007.

DIAS, Eduardo Rocha. **As contribuições no sistema tributário**. São Paulo: Dialética, 2003.

DIAS, Hamilton de Souza. Contribuições especiais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2001.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

GOMES, Susy. As contribuições no sistema constitucional tributário significado e regra matriz de incidência. São Paulo: PUC, 1995 (Dissertação de Mestrado).

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000.

\_\_\_\_\_. Contribuições de intervenção no domínio econômico - Elementos para um modelo de controle. **Revista Fórum de Direito Tributário RFDT**, ano 4, nº20, mar./abr. 2006.

\_\_\_\_\_. Contribuições de intervenção no domínio Econômico sobre “Royalties”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº. 99, São Paulo, p.138, dez. 2003.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: RCS, 2007.

GORDILLO, Agustín. **Princípios gerais de direito público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1997.

KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições sociais: Doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Contribuições profissionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

LEÃO, Armando Zurita. **Direito constitucional tributário: o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

LYRIO, Paulo Roberto Pimenta. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002.

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, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Boletim da Faculdade de Direito**. Coimbra: Universidade de Coimbra, SEPARATA, 2003. v. LXXVII.

\_\_\_\_\_. **Competência residual e contribuições da seguridade social**. São Paulo: Dialética, 1996.

\_\_\_\_\_. Contribuições sociais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **Estudos temáticos de direito constitucional**. Fortaleza: Casa de José de Alencar Programa Editorial, 2000.

MANUAL DE CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS. Manuais de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. v.2.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003.

\_\_\_\_\_. (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992. v.17.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da seguridade social**. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. **Direito do trabalho**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELO, José Soares de. **As contribuições no sistema tributário**. São Paulo: Dialética, 2003.

\_\_\_\_\_. **Contribuições sociais no sistema tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, Omar Augusto Leite. Da contribuição Municipal para o custeio do serviço de iluminação pública- EC39. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº90, p.95, mar. 2003.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Coimbra: Coimbra Editora, 1998.v.IV.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MORRIS, Clarence. **Os grandes filósofos do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, regionalização e tributação. A nova matriz mundial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003.

PAUSEN, Leandro. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº95, p.107, ago. 2003.

ROBLES, Gregorio. **Los derechos fundamentales e la etica en sociedad actual**. Madrid: Civitas, 1995.

RODRIGUES, Adilson Pires. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SAMPAIO, José Adércio Leite. **Direitos fundamentais, retórica e historicidade**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SILVEIRA, Geovana Faza da. As contribuições sociais no contexto do Estado democrático de direito e o problema da desvinculação do produto arrecadado. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº. 105, jun. 2004.

SOUSA, Ricardo Conceição. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2002.

SOUZA, Ricardo Conceição. Primeiras impressões sobre a contribuição de custeio do serviço de iluminação pública. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº90, p.102, mar. 2003.

\_\_\_\_\_. **Regime jurídico das contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho: relação individual e coletiva do trabalho**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2002.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O âmbito de incidência da contribuição de intervenção no domínio econômico Instituída pela Lei nº10. 168/2000. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº121, p.76, 2001.

VERDÚ, Pablo Lucas. **A luta pelo Estado de Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.