

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO
CURSO DE DIREITO**

LUÍS OTÁVIO R. DE MORAES Fº

**A CONTRIBUIÇÃO PARA CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA E A
INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO POR MEIO DE CONTRIBUIÇÕES**

FORTALEZA

2007

LUÍS OTÁVIO R. DE MORAES Fº

A CONTRIBUIÇÃO PARA CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA E A
INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO POR MEIO DE CONTRIBUIÇÕES

Monografia submetida à Coordenação de Atividades Complementares do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho

FORTALEZA

2007

Aos meus pais, pela dedicação contínua, amor e carinho prestados, sem os quais não teria chegado a este momento. Aos meus padrinhos, Tio Ruy e Tia Lúcia, pelo apoio incondicional e pela presença sempre marcante em minha vida.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela minha vida. Aos meus pais, pelo amor, carinho e pela dedicação exemplar que sempre destinaram a mim e à minha irmã, pelos esforços incessantes em prol da minha educação, pela concretização do meu principal objetivo acadêmico e pela total confiança em mim depositada. À minha irmã, pelo grandioso fato de ter me aturado durante estes 22 anos de convivência. Aos meus padrinhos, Tio Ruy e Tia Lúcia, pelo apoio incondicional e presença sempre marcante e essencial em minha vida. Aos demais membros de minha família, pelo estímulo e momentos de alegria. Aos meus amigos, que sempre me acolheram neste período de distância de minha terra natal, fazendo com que me sentisse verdadeiramente em casa. Aos membros da mesa examinadora, por colaborarem com o desenvolvimento da pesquisa jurídica. À Universidade Federal do Ceará, pelo conhecimento obtido.

“A grandeza não consiste em receber honras, mas em merecê-las.”

Aristóteles

RESUMO

Manifesta, à luz da sistemática tributária nacional, considerações acerca da constitucionalidade da Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública instituída pela EC 39/02. Discorre sobre a constitucionalidade da tributação por meio das contribuições. Enfrenta as discussões acerca da instabilidade do sistema tributário nacional em decorrência desta espécie de exação. Apresenta os problemas decorrentes da politização da atuação jurisdicional, fato legitimador das transgressões à ordem constitucional.

Palavras-chave: Contribuições. Inconstitucionalidade. Sistema tributário

RÉSUMÉ

Il manifeste, à la lumière de la systematique tribulaire nationale, considérations au sujet de la constitutionnalité de la Contribution pour les frais du service de l'Éclairage public institué par la EC 39/02. Il discute sur la constitutionnalité du tribut par moyen de contribution. Il affronte les discussions au sujet de l'instabilité du système tribulaire national découlant de cette sorte d'exaction. Il présente les problèmes résultants de la politisation de l'action juridictionnelle, fait légitime de transgression à l'ordre constitutionnelle.

Mots-clés : contribution. inconstitutionnalité. systematique tribulaire

SUMÁRIO

RESUMO

1 INTRODUÇÃO.....	09
2 ASPECTOS HISTÓRICOS DA CIP.....	11
3 O SENTIDO E OS LIMITES DA MUTABILIDADE CONSTITUCIONAL.....	16
4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO ESTABELECIDO.....	21
4.1. Conceituação de tributo e suas espécies.....	22
4.1.1. Teorias acerca das espécies tributárias existentes.....	26
5 CONTRIBUIÇÕES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	31
6 A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO POR MEIO DE CONTRIBUIÇÕES.....	35
6.1. Contribuições Sociais Gerais.....	35
7 CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA.....	42
7.1. Inconstitucionalidade formal da EC 39/02.....	42
7.2. Inconstitucionalidade material.....	45
7.2.1 Deturpação dos conceitos.....	45
7.2.2 Natureza de imposto.....	47
8 O PROBLEMA DA SOBREPOSIÇÃO DO ASPECTO POLÍTICO EM DETRIMENTO DO JURÍDICO.....	49
9 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	52
10 REFERÊNCIAS.....	55

1 INTRODUÇÃO

A matéria em enfoque no presente trabalho tem importância na medida em que a tributação exacerbada instituída em nosso país vem gerando intensas discussões acerca de sua legitimidade, surgindo constantes questionamentos em relação à constitucionalidade da instituição de novas figuras tributárias que oneram de forma insensata os contribuintes. Nestes termos, é importante o estudo da Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública, uma vez que se insere perfeitamente no citado contexto.

No primeiro capítulo do presente estudo abrimos espaço para uma exposição acerca do contexto político no qual se deu a instituição da CIP, relatando a decadência da taxa de iluminação pública em virtude do posicionamento tomado pelo Pretório Excelso no sentido de sua inconstitucionalidade e a importância da manifestação dos representantes municipais no sentido da criação de uma nova espécie tributária com vistas a ressarcir os cofres públicos municipais, fato este importante na medida em que revela o caráter puramente político inerente à CIP.

No capítulo subsequente nos empenhamos em fazer uma explanação acerca do sentido da possibilidade das alterações constitucionais, buscando estabelecer os limites inerentes ao poder de reforma da *Lex Legum* de forma a introduzir a desconformidade da CIP em relação aos limites reformadores inerentes à CF.

Nos capítulos terceiro, quarto e quinto, buscamos tecer considerações gerais acerca da conceituação e caracterização dos tributos e de suas espécies, de forma a explicar as peculiaridades de cada espécie de exação com o intuito precípuo de individualizá-las. Por conseguinte, passamos a tratar mais especificamente das contribuições e dos vícios constitucionais inerentes à tributação através desta espécie de exação.

Ingressamos na questão precípua do presente trabalho em seu capítulo sexto, onde tratamos especificamente da Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública. Neste ponto, fez-se preciso analisar, *prima facie*, a questão da inconstitucionalidade formal inerente à própria EC 39/02 para, posteriormente, ingressarmos na questão dos vícios materiais inerentes a esta nova espécie de contribuição. Neste ponto, analisamos a matéria sob a ótica da deturpação dos conceitos, utilizando-se das classificações obtidas no discorrer do presente trabalho.

Por fim, buscamos tecer um breve comentário acerca do problema da sobreposição dos aspectos políticos em detrimento do jurídico. Entendemos importante tal explanação na medida em que muitos dos atos inconstitucionais ora combatidos apenas se tornam viáveis em virtude do enfraquecimento da atuação jurisdicional no papel de guardião da ordem jurídica.

2 ASPECTOS HISTÓRICOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA

Era prática corrente nos municípios brasileiros a cobrança de uma taxa destinada a custear o serviço de iluminação pública prestado à população, sendo tal tributo importante fonte de receitas para os cofres públicos municipais. Tais entes rasgavam os conceitos tributários, criando verdadeiro imposto mascarado de taxa, uma vez que a instituição de imposto não seria viável em face da ausência de atribuição de competência aos entes municipais para tanto.

Tal situação acarretou uma intensa corrida ao Judiciário. Questionava-se a constitucionalidade da remuneração do serviço de iluminação pública mediante taxa, o que ensejou a edição da súmula nº 670 do STF, que dispõe:

Súmula 670 STF: O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

Este posicionamento restou acertado, porquanto o tributo ilegalmente cobrado sob a denominação taxa não se adequava à natureza desta espécie de exação, que é instituída, segundo dispõe o artigo 77 do CTN, reproduzido pelo artigo 145 da CF/88, “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis”.

Ora, o serviço de iluminação pública possui, indubitavelmente, uma generalidade. Não se adequa, portanto, ao conceito de serviço público específico e divisível, uma vez que é destinado a toda a coletividade, sendo materialmente impossível haver a mensuração do *quantum* individualizado do consumo desta prestação pública.

Destarte, atentos a esta questão, os tribunais pátrios adotaram o supramencionado posicionamento no sentido da inconstitucionalidade da cobrança da taxa *sub examine*, o que gerou um grande déficit aos cofres públicos municipais.

Neste contexto, surgiu uma forte movimentação dos representantes municipais cobrando uma solução para a questão, uma vez que os entes municipais não poderiam ser privados desta importante fonte de receitas. Era necessária uma rápida saída, o que ensejou a edição de diversas hipóteses com vistas a trazer novamente tal numerário aos cofres públicos municipais, dentre as quais, cite-se a reforma do texto da Constituição Federal de forma a permitir expressamente em seu bojo a cobrança do serviço de iluminação pública mediante taxa. Esta hipótese agradou aos representantes dos municípios e ensejou a apresentação da Proposta de Emenda à Constituição n.º 222/2000 (PEC 222/2000).

O supramencionado projeto de emenda buscava alterar o texto do artigo 145 da CF/88, que passaria a vigorar nos seguintes termos:

Art. 145

II – taxas, pela utilização do serviço de iluminação pública, bem como em razão do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de demais serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

.....

§2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos, à exceção da taxa de iluminação pública.

Como se observa, buscava-se incluir no texto constitucional uma nova qualidade de taxa completamente às margens do conceito consolidado desta espécie de exação, bem como do sistema tributário estabelecido originariamente pela *Magna Cartha*, como se o Constituinte Reformador, com um “toque de mágicas”, pudesse de tudo dispor, alterando todo um ordenamento tributário há anos consolidado e estabelecido de modo a garantir os direitos dos contribuintes e princípios basilares de nossa ordem constitucional, tal qual o Princípio Federativo.

Atento a esta questão, o deputado Osmar Serraglio emitiu parecer onde tratava a total impropriedade da PEC em questão, em vista de sua incompatibilidade com a sistemática tributária relativa às taxas e aos impostos, como se demonstra:

"Os obstáculos conceituais do discurso jurídico não se resolvem por golpes de voluntarismo. Não é sinal de maturidade política e de espírito democrático de querer decretar, com um golpe de texto legislativo, só para contrariar a postura pacífica da jurisprudência, que o serviço de iluminação pública seria divisível, se a realidade física persistirá e insistirá em desmentir a ficção legal.

Entendo que isso é procedimento incompatível com a dignidade do Poder Legislativo. É preciso procurar uma solução equilibrada e inteligente, que não desfigure a lógica discursiva, nem prejudique a ordem jurídica.

Não vejo como salvar o texto da PEC 222/00, indefensável sob todos os pontos de vista. Impõe-se encontrar uma fórmula alternativa, capaz de atingir seu objetivo essencial, que é o financiamento especial da iluminação pública.

Outra dificuldade suplementar se agiganta na segunda alteração pretendida pela PEC nº 222/00, que é o estabelecimento de uma exceção, em favor da iluminação pública, na proibição de que a taxa tenha fato gerador idêntico ao do imposto. Isso resulta em bombardear um critério essencial de distinção entre taxa e imposto, o qual não pode comportar exceções, sob pena de desfigurar a admirável edificação da tipologia tributária brasileira.

Sucedem que se verifica desnecessário praticar todo esse mal. Se é para criar um tributo qualificado pela finalidade, pela prestação de um serviço que não é divisível, e cujo fato gerador possa ser idêntico ao dos impostos, essa figura é a da contribuição especial! É supérfluo tanto desgaste para explodir os limites da figura da taxa! Faltou aos estudiosos do assunto até o momento, reconhecer que isso pelo que se anseia é uma contribuição. Basta estudar, então, como construir uma sede constitucional legítima para essa contribuição que se procura!"³

Alvo de inúmeras críticas e alterações, a PEC *sub examine* acabou não sendo aprovada pelo Senado Federal. Tal fato não significou, entretanto, o término das buscas para uma solução ao impasse, haja vista que os esforços engendrados pelos representantes municipais continuavam. Tratava-se de verdadeira batalha política, em que os aspectos jurídico-legais apresentavam-se como meros figurantes.

Foi apresentado, então, o Projeto de Emenda Constitucional nº 3/2002, o qual deu origem à Emenda Constitucional 39/02. Esta, dentre outras alterações no texto de nossa Lei Maior, acrescentou a alínea A ao artigo 149 da CF, atribuindo competência aos municípios para instituição de uma contribuição com o intuito, ao

³ Parecer do Relator. **Diário da Câmara dos Deputados**. 20 set. 2001. p. 44603-44617. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/proposicoes/loadFrame.html?link=http://www.camara.gov.br/internet/sileg/prop_lista.asp?fMode=1&btnPesquisar=OK&Ano=2000&Numero=222&sigla=PEC>. Acesso em: 30 out. 2007

menos teoricamente, de custear o serviço de iluminação pública prestado à população, nos seguintes termos:

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.

Como se nota, as críticas anteriormente tecidas acerca da instituição de uma taxa para custeio do serviço de iluminação pública, da forma buscada pela PEC 222/2000, devem ser estendidas, e de forma ainda mais acentuada, às inclusões efetuadas pela EC 39/02, uma vez que o conceito de contribuição restou dilacerado através da sobredita inclusão constitucional, como se demonstrará no discorrer do presente trabalho.

A respeito da supracitada Emenda Constitucional, levantam-se ainda questões de ordem formal, porquanto não foi obedecido o interstício mínimo de cinco sessões legislativas para a apreciação da matéria em segundo turno na Câmara dos Deputados, nos moldes preconizados pelo artigo 202, §6º do Regimento Interno desta casa legislativa, que dispõe, *in verbis*:

"Art. 202. A proposta de emenda à Constituição será despachada pelo Presidente da Câmara à Comissão de Constituição e Justiça e de Redação, que se pronunciará sobre sua admissibilidade, no prazo de cinco sessões, devolvendo-a à Mesa com o respectivo parecer.

(..)

§6º A proposta será submetida a dois turnos de discussão e votação, com interstício de cinco sessões".

O supracitado dispositivo regulamenta o §2º do artigo 60 da Constituição Federal, que estabelece, *verbo ad verbum*:

"§2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros".

Neste diapasão, demonstra-se que além da questão da constitucionalidade material, há ainda a discussão corrente acerca da constitucionalidade formal da Emenda 39/02, aspecto este futuramente analisado em tópico apartado, tendo em vista a importância da questão.

3 O SENTIDO E OS LIMITES DA MUTABILIDADE CONSTITUCIONAL

As relações sociais caracterizam-se por estarem em um dinamismo constante, com incessantes alterações fáticas e culturais, as quais o direito não pode deixar de acompanhar, sob pena de passar a não albergar situações que definitivamente se inserem no contexto social.

Neste jaez, nota-se a necessidade de uma evolução constante do ordenamento jurídico de uma nação, seja no âmbito da alteração do corpo jurídico, tanto infraconstitucional como constitucional, seja no âmbito da interpretação e aplicação do direito posto, papel este exercido pelo Poder Judiciário, que deve estar sempre atualizado e atento à dinâmica social em comento.

Observe-se que, quando falamos em alteração do corpo jurídico de uma nação, falamos de sua alteração como um todo, respeitando-se, é claro, as diretrizes e os sistemas estabelecidos pela Carta Maior. Não se quer dizer aqui que a CF é intocável, mas, pelo contrário, haja vista que, quando se fala em ordenamento jurídico como um todo, isto inclui, obviamente, o texto constitucional, respeitando-se, repita-se, e isso é muito importante para o desenvolvimento do presente estudo, as diretrizes básicas e os sistemas estabelecidos pelo Poder Constituinte Originário.

Agora, qual seria o sentido de se viabilizar estas alterações no próprio texto constitucional? Isto não geraria uma insegurança jurídica à população?

Paulo Bonavides e J.J. Gomes Canotilho explicam que não, haja vista que o Poder Constituinte Originário é convocado tão somente em casos de ruptura brusca do sistema ideológico-político de um povo, e possibilitar a alteração do texto da Carta Maior da nação tão somente através das atividades deste, seria, isto sim, um fator de desestabilização social, porquanto determinadas alterações revelam-se necessárias à atualização constitucional em virtude do já citado dinamismo social, sem que haja, entretanto, uma ruptura brusca do ordenamento social.

Nestes termos, preleciona brilhantemente Paulo Bonavides, ao tratar da função da alterabilidade constitucional:

“A imutabilidade constitucional, tese absurda, colide com a vida, que é mudança, movimento, renovação, progresso, rotatividade. Adotá-la equivaleria a cerrar todos os caminhos à reforma pacífica do sistema político, entregando à revolução e ao golpe de Estado a solução das crises. A força e a violência, tomadas assim por árbitro das refregas constitucionais, fariam cedo o descrédito da lei fundamental”⁴

J.J. Gomes Canotilho, por sua vez, comentando a matéria ora em questão, preleciona:

“A constituição garante a sua estabilidade e conservação contra alterações aniquiladoras do seu núcleo essencial através de cláusulas de irrevisibilidade e de um processo agravado das leis de revisão. Não se trata de defender, através destes mecanismos, o sentido e características fundamentais da constituição contra adaptações e mudanças necessárias, mas contra a aniquilação, ruptura e eliminação do próprio ordenamento constitucional, substancialmente caracterizado. A idéia de garantia da constituição contra os próprios órgãos do Estado justifica a constitucionalização quer do *procedimento* e *limites de revisão*, quer das situações de *necessidade constitucional*”⁵

Infere-se da preleção dos supracitados autores a utilidade da alteração do texto constitucional desde que condicionada a determinados limites, havendo, para tanto, mecanismos para limitar tais renovações aos aspectos efetivamente necessários. Nestes termos, garante-se uma Lei Maior sempre atualizada às inovações sociais e evita-se movimentações indevidas, as quais desfigurariam o sistema originário gerando instabilidade social, motivo pelo qual há limitações de ordem temporal, circunstancial, formal, e material no bojo do texto constitucional.

Agora, o que queremos dizer quando falamos da impossibilidade de alteração de determinados sistemas estabelecidos constitucionalmente?

⁴ *Curso de Direito Constitucional*, 19ª ed., São Paulo, Malheiros, 2006, pp. 196/197.

⁵ *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 1997.

A CF/88 determinou as cláusulas pétreas, que são limitações expressas inseridas no texto constitucional impassíveis de serem alteradas pelo trabalho do Poder Constituinte Reformador, não havendo, portanto, maiores problemas em relação a tal ponto. A divergência surge quando falamos em limitações implícitas, sendo estas bem conceituadas por José Luiz Quadros de Magalhães, nos seguintes termos:

“os limites materiais implícitos dizem respeito a própria essência do poder de reforma. Mesmo que não existam limites expressos, a segurança jurídica exige que o poder de reforma não se transforme, por falta de limites materiais, em um poder originário. O poder de reforma pode modificar mantendo a essência da Constituição, ou seja, os princípios fundantes e estruturantes da Constituição, pois reforma não é construir outro mas modificar mantendo a estrutura e os fundamentos”⁶

Tais limitações, apesar de não estarem expressas no bojo textual da *Lex Legum*, são de suma importância no sentido de dar efetividade às próprias limitações materiais explícitas, haja vista que, sem tais vedações implícitas, possibilitar-se-ia afronta por via reflexa aos próprios limites materiais explícitos.

Expliquemos então com um exemplo prático ligado à matéria em enfoque no presente trabalho.

A CF/88 prevê, em seu artigo 60, §4º, I, que:

Art. 60
 §4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
 I – a forma federativa de estado

O supracitado dispositivo constitucional prevê expressamente a impossibilidade de o Poder Constituinte Reformador, através de emenda, abolir a forma federativa de estado. Leia-se, nesse contexto, a impossibilidade não apenas de abolir, mas também de restringir o âmbito de autonomia dos entes federados.

⁶ Teoria do Poder Constituinte. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4829>. Acesso em: 03 nov. 2007

Nestes termos, observa-se que o pacto federativo tem por pedra angular a autonomia dos entes, e para que esta seja exercida de forma plena, deve vir acompanhada de independência financeiro-orçamentária, sem a qual o ente restará sempre submisso, não podendo exercitar amplamente suas competências.

Com vistas a garantir a sobredita autonomia, o Constituinte Originário estabeleceu um complexo sistema tributário, distribuindo entre os entes federados as competências para instituir e arrecadar tributos, bem como determinando os casos de repasse obrigatório de verbas de uma unidade federativa a outra, de forma a garantir o *quantum* necessário ao exercício pleno da autonomia destas, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Observamos, portanto, que o citado sistema tributário, da forma estabelecida originariamente, é essencial à efetividade do sistema federativo. Destarte, tendo em vista que o pacto federativo é garantido, como visto acima, pela cláusula de imutabilidade, não pode o Poder Constituinte Reformador estabelecer mudanças de forma a desfigurar o sistema tributário nacional, haja vista que, desta forma, estaria ofendendo indiretamente o próprio pacto federativo, ensejando a inconstitucionalidade da própria emenda à Carta Maior, uma vez que ultrapassou limites implícitos de seu corpo.

Desta forma, complementando o exemplo citado, e isto será aprofundado nos demais capítulos deste trabalho, o Constituinte Originário estabeleceu um sistema tributário criando conceitos que, se alterados, ensejarão a alteração das competências tributárias e conseqüente restrição da autonomia financeira de algum dos entes, dentre os quais, cite-se os conceitos das diversas espécies tributárias previstas pela CF.

Na ordem das idéias acima, mostra-se a necessidade de atenção à teoria dos limites implícitos ao poder de reforma constitucional, sob pena de restarem inócuas as próprias vedações expressas pelo Constituinte Originário, posto que, do

contrário, abrir-se-ia espaço para mudanças no texto constitucional que afrontariam indiretamente as cláusulas pétreas expressas neste.

Observe-se também, neste ponto, que a alteração constitucional pode ocorrer através de um viés interpretativo, sem que haja alteração formal no texto constitucional. Tal fenômeno, conhecido como mutação constitucional, assim como o processo de alteração através de emenda, não pode se dar de forma a degenerar o as diretrizes constitucionais básicas. Este ponto será bem observado quando falarmos aqui da questão das contribuições sociais gerais, onde se notará na prática este processo interpretativo degenerador do sistema tributário, conforme restará adiante demonstrado.

4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO ESTABELECIDO

A atividade tributária revela-se como consequência natural do sistema capitalista, caracterizado este pela ausência de intervenção do Estado nas atividades econômicas. Expondo de forma clara a explanação ora tecida, preleciona Hugo de Brito Machado:

“No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue à iniciativa privada. A não ser nos casos especialmente previstos na Constituição, o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face da relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (Constituição Federal, art. 173). Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita. Diz-se que o Estado exercita apenas *atividade financeira*, como tal entendido o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins.

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem validado a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia.

Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação.”⁷

Nesta ordem de idéias, demonstra-se a estreita relação entre a cobrança de tributos e a forma de atuação estatal na economia. Ao passo em que o Estado deixa de atuar diretamente nas atividades econômicas, entregando tal área à iniciativa privada, como ocorre no Brasil, deixará, por via de consequência, de adquirir verbas necessárias à subsistência e desenvolvimento do sistema, uma vez que os lucros auferidos pelo exercício dessa atividade passarão, por óbvio, às mãos dos particulares. Neste plano, passa o Estado a exercer outra atividade com vistas a adquirir os numerários necessários, qual seja, a tributária.

⁷ Curso de Direito Tributário, 5ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1992, pp. 3/5.

Visto isso, notou-se a necessidade de criação de um sistema com vistas a reger tal atividade tributária. Consolidado foi, portanto, o Sistema Tributário Nacional, consagrado na Constituição Federal de 1988, a qual destinou um capítulo específico para essa matéria, onde, em seus artigos 145 a 162, define as regras básicas regentes da relação estado/contribuinte, definindo as espécies de tributos, as limitações ao poder de tributar, a distribuição de competências tributárias e a repartição de receitas tributárias.⁸

O sistema em questão tem por escopo garantir a estabilidade do princípio federativo, bem como resguardar os interesses dos contribuintes, na medida em que não poderá o legislador infraconstitucional ultrapassar os limites estipulados pelo Constituinte Originário. Possui como características próprias a rigidez, na medida em que há restrição à liberdade do Congresso Nacional em estabelecer a competência tributária de cada ente federativo, e complexidade, na medida em que o constituinte descreveu minuciosamente as limitações do poder de tributar e a repartição das receitas tributárias.⁹

Em primeiro plano, cabe aqui fazer uma breve explanação acerca das espécies de tributos previstos, bem como sua conceituação, haja vista que tais conceitos serão de suma importância para o desenvolvimento do presente estudo.

4.1 Conceituação de Tributo e suas espécies

Importa, para o desenvolvimento do presente estudo, uma explanação acerca de o que vem a ser tributo, bem como a conceituação de suas espécies, com vistas a analisar a uniformidade tributária buscada pelo Constituinte Originário de forma a conferir uma estabilidade ao sistema.

O conceito de tributo é trazido pelo artigo 3º do CTN, que o caracteriza como:

⁸ Alexandre de Moraes, *Direito Constitucional, 21ª ed.*, São Paulo, Atlas, 2007, p. 811.

⁹ Id. Ib.

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

Prima facie, nota-se os tributos como uma prestação pecuniária compulsória. Tal se dá pela imposição estatal que, abstraindo a vontade do contribuinte, exige o pagamento das exações em prol do bem estar social, sendo tal exigência decorrente da lei. Desta forma, está o Estado dividindo seu ônus com os cidadãos, tendo por base o aspecto de solidariedade social, em que todos devem contribuir de forma a viabilizar a efetividade das atividades estatais.

Em relação a tal ponto, observam-se as críticas tecidas pelo eminente professor Luciano Amaro. Este autor entende que a caracterização do tributo como uma prestação pecuniária compulsória em nada o individualiza, porquanto todas as prestações jurídicas, tais quais preço, aluguel, salário, etc, são compulsórias, na acepção de que o devedor não as efetua se quiser, mas sim porque deve fazê-lo, sob pena de sujeitar-se à constrição judicial. Conclui seu entendimento aduzindo que o intuito do legislador foi expressar que compulsório seria o nascimento da obrigação de prestar o tributo, haja vista que este se dá em virtude de lei e não da vontade das partes.¹⁰

Em que pese as críticas tecidas pelo supracitado autor, entendo que o texto do artigo 3º do CTN, analisado em seu conjunto, deixa clara a questão da compulsoriedade do tributo na acepção de abstração da vontade das partes na formação do crédito, existindo, pois, um apego excessivo à literalidade do texto legal.

O segundo aspecto trazido pelo supratranscrito artigo do CTN faz alusão à forma de cumprimento da obrigação tributária. Em que pese a esmagadora maioria da doutrina consolidar o posicionamento acerca da pecuniariedade da prestação, alguns autores entendem que o legislador, ao inserir a expressão “em moeda *ou cujo valor nela se possa exprimir*”, estabeleceu uma expansão em relação à forma de prestação

¹⁰ *Direito Tributário Brasileiro, 12ª ed.*, São Paulo, Saraiva, 2006, pp. 21/22.

dos tributos, porquanto dita expressão abrangeria tudo aquilo que fosse passível de ser calculado em pecúnia, dentre as quais cite-se bens e serviços.

Ocorre que tal posicionamento não se mostra viável em virtude da expressão “prestação *pecuniária* compulsória” inserta no início do mesmo artigo. Ora, se o próprio artigo estabelece uma prestação em pecúnia, nos estritos termos da palavra, não há que se expandir a possibilidade de estipulação de novos tributos a serem arcados de outras formas, sob pena de se estar conferindo efetividade zero à expressão *sub examine*, sabendo-se que não há letra morta nos dispositivos legais.

Ao inserir a expressão *não sancionatória de ato ilícito*, o legislador buscou separar os pagamentos estabelecidos em virtude da solidariedade social, com vistas a assegurar o desempenho das atividades estatais, e o pagamento em virtude de multa imposta por desrespeito à ordem jurídica, caso em que o intuito é coagir os cidadãos ao respeito à lei. Tais sanções não se incluem, portanto, no conceito de tributo, por não se adequarem, em sua natureza, às especificidades e intuítos deste.

A questão parece simples, mas torna-se tormentosa quando nos deparamos com a leitura do artigo 113 do CTN, que dispõe, *in litteris*:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

A leitura do supracitado artigo revela uma total incongruência entre o conceito estipulado de tributo pelo artigo 3º do CTN e a definição de obrigação tributária. Ora, se os valores devidos a título de sanção de ato ilícito não são tidos como tributos, por disposição expressa do legislador e por total diferença entre suas

naturezas, como visto, não há como se considerar obrigação tributária a obrigação de pagar tais valores, por motivos lógicos.

O intuito do legislador, nesse ponto, foi o de possibilitar a cobrança de tais valores como se fora crédito tributário¹¹, e não o de transformar a penalidade pecuniária em obrigação principal, como se infere da leitura do equivocado texto do supracitado dispositivo legal. Buscou-se, portanto, estabelecer uma forma de garantir maior eficácia à cobrança de tais valores, mas não de equipará-los aos tributos, em que pese o equivocado disciplinamento legal.

Tecendo críticas ao dispositivo em análise, Sacha Calmon Navarro Coelho, de forma categórica, preleciona:

“O §3º, tão criticável como o 1º, completa a Miranda do fator do CTN de dar ao crédito das multas o mesmo regime do crédito tributário. O *iter* procedimental da sanção se faz agora necessário. Por primeiro, há o dever de pagar o tributo e de fazer a não-fazer determinados atos. O contribuinte não paga o tributo, não pratica ato devido ou viola abstenção obrigatória. Em qualquer dessas circunstâncias, há o cometimento de ilícitos (descumprimento do dever legal ou contratual). É-lhe, então, aplicada uma multa (sanção pecuniária). Em não sendo paga a multa, o dinheiro dela decorrente “se integra” ao dinheiro decorrente do tributo. É isso o que se quer dizer com a redação do §3º, predicando uma conversão (absurda) de multa em tributo, seres deonticamente distintos. Tudo para que ao débito dos tributos se ajuntasse o débito das multas fiscais, objetivo pragmático conseguido às expensas de uma péssima redação, incitadora de descaminhos doutrinários.”¹²

Nota-se, portanto, que o supracitado artigo revela-se fruto de uma infelicidade legislativa, e não deve, portanto, ser levado em consideração para o fim de desfigurar o conceito tributário estipulado pelo artigo 3º do CTN. Há, isto sim, que se entender o artigo ora exposto como uma tentativa do legislador de estabelecer um mecanismo de cobrança de forma a dar maior efetividade aos créditos decorrentes de atos ilícitos, mas que, pela sua má redação, gerou a controvérsia em questão.

Por fim, o artigo 3º do CTN prevê, em sua parte final, que o tributo será instituído em lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹¹ *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2006, p. 671.

¹² *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2006, pp. 672.

Neste ponto, o legislador faz remissão ao princípio da legalidade, havendo a cobrança de tributo somente quando expressamente previsto em lei, bem como determinando à atividade administrativa de cobrança a celebração de atos nos estritos termos legais, sempre na busca de proteger os contribuintes de abusos por parte das autoridades administrativas.

4.1.1 Teorias acerca das espécies tributárias existentes

Feita uma análise acerca do conceito de tributo adotado pelo ordenamento jurídico pátrio, cabe agora fazermos um estudo com vistas a sistematizar as espécies tributárias existentes. Tal ponto, ao contrário do que ocorre com o conceito de tributos, onde não há maiores digressões por haver expresso disciplinamento legal, enseja grandes discussões doutrinárias, haja vista que não há um consenso entre os autores acerca da quantidade de espécies tributárias existentes, o que originou as diversas teorias concernentes ao assunto, dentre as quais cite-se, como principais, a dicotômica, a tripartite e a quinquipartite.

Ab initio, cabe aqui expor que o CTN, em seu artigo 5º, prevê como espécies tributárias os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, determinando, outrossim, em seu artigo 4º, que:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-las:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Os supramencionados artigos parecem deixar impassível de dúvidas as espécies tributárias existentes, mas não é o que ocorre, uma vez que o problema se torna complexo quando levamos em consideração a existência, em nosso ordenamento, dos empréstimos compulsórios e das demais contribuições, previstos, respectivamente, pelos artigos 148 e 149 da CF/88.

Pois bem, as teorias dicotômica e tricotômica tomam por base para a classificação das espécies tributárias a teoria dos tributos vinculados ou não à atuação estatal. Para a primeira delas, as espécies existentes seriam tão somente impostos e taxas. Os impostos teriam como hipótese de incidência fatos que revelassem a capacidade financeira do contribuinte, sem que houvesse uma atuação estatal específica em prol do contribuinte. Não há, portanto, uma remuneração por parte do contribuinte a um serviço específico prestado, mas o pagamento de quantias com vistas a financiar os serviços públicos gerais prestados pelo Estado.

As taxas, por sua vez, possuem como hipótese de incidência um ato estatal específico e divisível prestado ao contribuinte. Há, nesta espécie, portanto, uma contraprestação, de forma a remunerar o Estado dos custos despendidos com aquela atuação diretamente dirigida ao contribuinte.

Já as contribuições, segundo a supracitada teoria, teriam ora características de impostos, ora de taxas, de acordo com a natureza do fato gerador de cada uma delas. Não configurariam, portanto, uma espécie tributária isolada das demais.

As duas teorias já tratadas têm, como se nota, imensa similitude em suas naturezas, vez que adotam a mesma sistemática para a classificação. A teoria tricotômica diferencia-se da dicotômica, entretanto, por considerar as contribuições de melhoria como uma espécie tributária à parte, haja vista a expressa opção do legislador nesse sentido, o que não desfiguraria a teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação estatal.

Nestes termos, Sacha Calmon Navarro Coelho, defendendo a teoria tricotômica, preleciona:

“em primeiro lugar, a teoria do tributo *vinculado* ou *desvinculado* a uma atuação do estado relativamente à pessoa do contribuinte está correta. (...) em segundo lugar, a discussão sobre *dicotomia* ou *tricotomia*, por ser coisa decidida pelo direito positivo, não passa de questão fradesca, sexo de anjo, bizantine. É

que a *divisão do tributo em espécies* somente pode se basear na tese acima referida: *tributo vinculado a atuação estatal e tributo não vinculado a atuação estatal*. Agora, se em dado país o Direito Positivo diz que a realização de uma obra pública que beneficie o imóvel do contribuinte gera a imposição de uma contribuição de melhoria e que os atos de polícia e os serviços prestados especificamente geram taxas de polícia e taxas de serviço, somos obrigados a reconhecer que na espécie dos *tributos vinculados a atuações do Estado* temos dois tipos impositivos: *Taxas e Contribuições de Melhoria*.¹³

As teorias quadripartite e quinquipartite dos tributos, por sua vez, possuem um entendimento diverso em relação à quantidade e conceituação das espécies tributárias. Tais teorias entendem haver outros tributos que não os impostos, taxas e contribuição de melhoria, em virtude da total dissonância das contribuições e dos empréstimos compulsórios em relação às demais espécies previstas pelo artigo 3º do CTN.

Nestes termos, Luciano Amaro, buscando dar um fundamento legal à independência de tais espécies tributárias, busca na “sistematização procedida pelo código”¹⁴ o deslinde da matéria, mormente através dos artigos 17 e 217 do CTN.

Para o supracitado autor, o artigo 17 do CTN, ao prever que “os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste título”, não admitiria a existência de contribuições como, por exemplo, a contribuição previdenciária recolhida pela empresa, haja vista que, se adotado o posicionamento de que esta teria natureza de imposto, não encontraria embasamento legal, uma vez que não se adequaria às tipificações legais (exaustivas segundo o citado artigo 17) dos impostos previstos pelo CTN.

O supramencionado autor complementa sua explanação com a afirmação de que o artigo 217 do CTN, ao prever que as demais disposições do CTN não excluam as diversas contribuições existentes, teria dado a solução para a questão, admitindo expressamente a viabilidade das contribuições apartadas dos impostos.

¹³ *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2006, p. 444.

¹⁴ *Direito Tributário Brasileiro*, 12ª, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 57.

Em nosso entender, em que pese a correta conclusão do supracitado autor no sentido da independência do empréstimo compulsório e das contribuições, não pode o artigo 17 do CTN ser utilizado como fundamento para se chegar a esta conclusão.

Ora, é certo que as contribuições e o empréstimo compulsório são espécies de tributos apartados dos demais, mas não se pode dizer que isto se dá em virtude de os impostos serem tão somente aqueles expressamente previstos pelo Título III do CTN, como quer fazer entender o artigo 17. É que, com o estabelecimento da competência residual da União para a criação de impostos além daqueles expressamente de sua competência, restou sem sentido o citado artigo, haja vista que este não teria sido recepcionado pela nova Constituição Federal, que permite expressamente, ao atribuir tal competência à União, a criação de impostos não elencados no rol do Título III do Código Tributário Nacional, o que exclui a tese da taxatividade levantada pelo eminente professor Luciano Amaro.

Nestes termos, observa-se que há, de fato, uma independência entre as 5 espécies tributárias, o que se dá em virtude da natureza específica de cada uma delas e não da disposição de qual ou tal dispositivo legal, como se demonstrou.

As contribuições, como se verá adiante, tem como uma de suas características essenciais a predestinação do produto de sua arrecadação. Seria ela, portanto, segundo autores como Sacha Calmon Navarro Coelho, um imposto vinculado. Ora, tal tese é de extrema improcedência e adotá-la seria conferir efetividade zero ao texto constitucional, que veda a vinculação dos impostos a um determinado fim. Se os impostos não podem ser vinculados a um fim determinado por expressa disposição constitucional, obviamente as contribuições não podem ser impostos vinculados, pelo simples motivo de isto não ser albergado por nosso ordenamento.

De outra sorte, as contribuições tem como característica uma atuação estatal mediata ou imediata em prol do contribuinte, sendo este um fator a mais que as difere dos impostos, questões estas mais detalhadamente tratadas no capítulo seguinte do presente estudo.

Neste ponto, cite-se Adilson Rodrigues Pires, corroborando com o entendimento ora em exposição:

“a atual Constituição amplia o conceito de tributo, fazendo-o alcançar toda e qualquer manifestação de riqueza, a percepção de rendas, e a circulação de bens, direitos e serviços. Nesse caso, encontram-se, além dos impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Este é o entendimento da totalidade da doutrina no Brasil.”¹⁵

¹⁵ “As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro”, em *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética, 2003, p. 26.

5 CONTRIBUIÇÕES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Observadas as considerações tecidas no capítulo supra do presente trabalho acerca das teorias concernentes à quantidade de espécies tributárias albergadas pelo Sistema Tributário Nacional, em que, como visto, adotou-se a teoria quinquipartite dos tributos, conforme entendimento dominante na doutrina e jurisprudência pátrias, cabe aqui nos atermos mais especificamente às contribuições, em virtude do foco dos estudos do presente trabalho.

Busca-se agora, pois, tecermos considerações acerca das características e natureza desta espécie tributária que vem sendo alvo de inúmeras críticas em face da utilização digamos errônea deste tributo pelo legislador com vistas a ensejar maior recolhimento de verbas aos entes públicos. Dito fato acarreta uma elevação desproporcional da carga tributária nacional de forma a onerar indevidamente os contribuintes. Tal se dá, como veremos, de forma contrária ao sistema tributário nacional, e vem se viabilizando em virtude do conluio do Poder Judiciário. Este, através de seu órgão de cúpula, qual seja, o STF, vem politizando os seus julgamentos de forma a legitimar atos verdadeiramente inconstitucionais perpetrados pelos membros dos demais poderes, fato este que viabiliza a inconstitucional tributação por meio de contribuições.

Aprioristicamente, faz-se aqui uma consideração acerca da natureza tributária das contribuições. Esta questão restou pacificada nos meios acadêmicos e jurisdicionais, havendo um consenso entre os doutrinadores, embora cada qual sustentando seu ponto de vista sob enfoques diferentes, de que as contribuições possuem efetiva natureza tributária, sendo, portanto, uma nova espécie de tributos trazida pela Constituição Cidadã.

De fato, não há dúvidas de que as contribuições são efetivamente tributos, e isto é demonstrado, a meu ver, sob duas óticas. Em primeiro plano, mostra-se a total adequação das contribuições ao disposto no artigo 3º do CTN, nos moldes da

conceituação de tributos perfilhada no capítulo IV do presente trabalho, onde se analisou os três elementos ínsitos aos tributos e inquestionavelmente presentes nas contribuições, quais sejam, a compulsoriedade do tributo na acepção de abstração da vontade das partes na formação do crédito, a pecuniariedade das prestações, e o carácter não sancionatório de ato ilícito, uma vez que a cobrança das contribuições se pauta, tal qual as demais exações tributárias, no aspecto de solidariedade social.

De outra sorte, mostra-se a submissão da espécie tributária em comento, tal qual as demais, às limitações constitucionais ao poder de tributar, conforme expressa dicção do artigo 150 da CF/88, o que reforça o carácter tributário das contribuições. Dentre tais limitações, cite-se: estrita legalidade; isonomia; irretroatividade; anterioridade; não-confisco; necessidade de lei específica para conceder benefícios fiscais; substituição tributária; noventena para instituição ou alteração das contribuições sociais; não cumulatividade das contribuições residuais; exigência de lei complementar para definir previamente as contribuições.¹⁶

Consideradas as contribuições como verdadeiro tributo, cabe agora fazer uma consideração acerca de suas características próprias que a fazem desfrutar como uma espécie tributária autônoma, porquanto, como exposto em capítulo anterior, a teoria dos tributos a ser aqui adotada é a quinquipartite, em consonância com o mais atual entendimento doutrinário pátrio.

Nesta ordem de idéias, nota-se nas contribuições dois aspectos que as individualizam em relação às demais espécies de exações fiscais. São estes, a vinculação a um fim determinado, com a conseqüente vinculação de receitas, e a referibilidade mediata a um determinado grupo.

O primeiro aspecto constitui, em que pese entendimento em contrário de inúmeros autores, uma característica apta a individualizar as contribuições como uma

¹⁶ As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro, em *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, coordenação de Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética, 2003, p. 103.

espécie tributária autônoma, mesmo tendo-se em vista o disposto no inciso II do artigo 4º do CTN, o qual determina a abstração da destinação legal do produto da arrecadação para o fim de individualização do tributo, levando-se em conta tão somente o fato gerador.

É que, como é notório, a questão da conceituação das espécies tributárias deve ser vista em conformidade com as inovações estabelecidas pela CF/88. Neste ponto, nota-se que as contribuições eram estranhas ao texto do CTN, sendo o fato gerador, em face das espécies de exação até então existentes, suficiente para a caracterização dos tributos. Com a previsão das contribuições pela CF/88, instituiu-se uma espécie tributária que se individualiza justamente em virtude da destinação legal do produto da arrecadação, motivo pelo qual a teoria dos tributos vinculados ou não à atuação estatal não se revela mais suficiente para os fins almejados de classificação das espécies tributárias, bem como restou sem efeito, a meu ver, o citado inciso II do artigo 4º do CTN.

O segundo aspecto refere-se à referibilidade indireta a um determinado grupo. Segundo o eminente professor Luiz Dias Martins Filho¹⁷, enquanto os impostos visam a atender as necessidades gerais do Estado, que busca recursos para manter em funcionamento todo o seu aparato, em fatos quaisquer que não tenham nenhuma relação com a atividade do mesmo Estado, as contribuições são cobradas a fim de que o Estado possa atuar e proporcionar específicas vantagens a determinado grupo de cidadãos ou setores da sociedade.

Tal característica as diferencia também das taxas, haja vista que estas têm por aspecto básico uma atuação específica e divisível em prol do contribuinte, o que não ocorre nas contribuições, em que, como visto, ensejam uma atuação a um determinado grupo, não havendo contraprestação a um respectivo contribuinte considerado em sua individualidade.

¹⁷ As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro, em *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, coordenação de Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética, 2003, p. 405.

Nestes termos, encontra-se uma conceituação para a espécie de exação em análise, de forma que toda e qualquer nova contribuição criada (para aqueles que admitem a instituição de contribuições sociais gerais) deve se adequar a este conceito, sob pena de estar se admitindo tributo diverso travestido de contribuição. Tal fato resta notório na CIP, porquanto, como se demonstrará adiante, esta não se adequa às características básicas das contribuições, não podendo como tal ser considerada, haja vista a irrelevância do *nomen iuris* adotado, conforme expressa previsão do inciso I do artigo 4º do CTN.

Por fim, expõe-se que a CF/88, ao instituir as contribuições, relacionou expressamente suas espécies estabelecendo taxativamente quais as contribuições devidas pelos contribuintes, sabendo-se que a estipulação de tributos foi expressa pela CF de forma a resguardar os contribuintes de novas instituições indevidas, configurando-se, pois, direito e garantia fundamental, motivo pelo qual não pode o Constituinte Reformador, ao seu livre alvedrio, estabelecer novas espécies tributárias de forma a desfigurar o sistema originariamente estabelecido.

Nestes termos, a CF/88 prevê, em seu artigo 149, as espécies de contribuições, como se demonstra, *in verbis*:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150 I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Posteriormente, em que pese o Constituinte Originário ter estabelecido competência exclusiva à União para a instituição das contribuições, ressalvada a hipótese prevista no §1º do supracitado dispositivo, veio o Constituinte Reformador expandir inconstitucionalmente tal competência aos municípios ao criar uma nova espécie de exação, qual seja, a Contribuição para Custeio do Serviço de iluminação Pública, a ser trabalhada em detalhes nos próximos capítulos do presente estudo.

6 A INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO POR MEIO DE CONTRIBUIÇÕES

O tópico em questão revela uma problemática atualíssima enfrentada pelos estudiosos do Direito Tributário pátrio. Tal se dá pelo seguinte fato: o Estado, ávido em arrecadar tributos, como se fosse um fim em si mesmo e não um ente com vistas a garantir o interesse público, vem rasgando o sistema tributário originariamente estabelecido, o que faz através de uma válvula de escape retirada de interpretações equivocadas do texto constitucional, qual seja, o uso indevido das contribuições.

Dois pontos centrais são encontrados nesta questão, quais sejam, o estudo acerca da possibilidade de instituição de contribuições sociais gerais e a criação de novas contribuições pelo Constituinte Reformador, como ocorre no caso da CIP. Do primeiro ponto trataremos agora, e dele não podemos fugir, em que pese o foco do presente estudo ser voltado mais especificamente ao estudo da inconstitucionalidade da CIP, uma vez que tais assuntos se completam, tendo-se em conta que notamos como um fim a ser alcançado no presente trabalho a prática de tributação inconstitucional em nosso país, o que não se demonstra tão somente através da exposição da CIP, porquanto esta é somente parte de uma problemática maior.

6.1 Contribuições Sociais Gerais

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer em seu artigo 149 a criação de contribuições sociais, abre um grande campo de debate doutrinário, debate este em que se tem como objeto mediato a própria integridade do sistema tributário nacional.

O celeuma da questão está em saber se as contribuições sociais a que alude o supracitado dispositivo são tão somente as previstas nos artigos 149, 195, 212,§5º, 239 e 240 da CF/88, ou se tais dispositivos retratam apenas um rol exemplificativo, podendo a União instituir quaisquer outras, desde que vinculadas a uma finalidade social.

Autores há que buscam analisar a questão através dos aspectos gramaticais dos artigos ora em comento, revelando-se uma busca literal de “sentidos virgulares” como se isto fosse o bastante para colocar um ponto final a uma questão de suma importância, sabendo-se que, em verdade, tal questão deve ser desvendada através do estudo da sistemática empregada pelo sistema tributário pátrio e do espírito do legislador constituinte ao promulgar a CF/88. Neste contexto, observa-se que o Constituinte tinha como meta empregar maior eficácia aos direitos e garantias individuais, dentre os quais pode-se incluir os direitos inerentes aos contribuintes, bem como fortalecer a autonomia dos entes, assegurando eficácia plena ao pacto federativo, o que, como restará demonstrado, não se coaduna com a tese da viabilidade das contribuições sociais gerais.

Dentre os autores que defendem a instituição das exações em comento, cite-se Leandro Paulsen, cabendo aqui transcrever trechos de seu artigo intitulado *Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, publicado na obra *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, coordenado pelo eminente professor Hugo de Brito Machado. Nestes termos, preleciona o citado autor:

“A Constituição, no art. 149, elenca determinadas áreas – social, de intervenção no domínio econômico, do interesse das categorias profissionais ou econômicas – e estabelece que as contribuições servirão de instrumento para a atuação “nas respectivas áreas”. Estabelece, assim, a competência da União para a instituição, dentre outras, de contribuições sociais, como instrumento de sua atuação em tal área, ou seja, na área social.

Presta-se, pois, tal subespécie tributária (contribuições especiais sociais), como fonte de custeio para a atuação da União na área social, que é definida e delimitada pelos deveres e objetivos apontados pelo texto constitucional ao cuidar da Ordem Social (...).

(...)

A referência expressa, no texto constitucional, às contribuições de Seguridade Social (art.195) e aquelas referidas nos arts. 212, §5º, 239 e 240 não impede a instituição de novas contribuições sociais.

Efetivamente, nos arts. 195, 212, §5º, 239 e 240, não se tem nenhum elenco taxativo das contribuições sociais possíveis. (...) Em tais artigos, pois, não temos a revelação de nenhum impedimento ao exercício da competência estabelecida no art. 149, *caput*, primeira parte, da Constituição em todas as suas potencialidades. Pelo contrário, apenas cuidam de dar tratamento e fazer referências específicas a determinadas contribuições sociais já existentes.

(...)

Pode-se, pois, distinguir, com segurança, as contribuições sociais de Seguridade Social das demais contribuições sociais voltadas a custear a atuação da União relativamente a outros objetivos da ordem social, ditas contribuições sociais gerais, que, por sua vez, não se restringem àquelas expressamente referidas no texto constitucional. Bastando a adequação aos deveres e objetivos da ordem social.¹⁸

O supracitado autor defende ainda, neste mesmo artigo, a inexistência de impedimento à instituição de contribuições com fato gerador e base de cálculo idêntica ao de impostos já existentes. Para ele, a CF veda o *bis in idem* e a bitributação tão somente em relação aos impostos e às contribuições de seguridade social, não havendo determinação no tocante às contribuições sociais, motivo pelo qual tal espécie de exação estaria livre de tais óbices, haja vista que, para o autor, as vedações à identidade de fato gerador e de base de cálculo devem estar expressas no texto constitucional.¹⁹

Analisemos, portanto, as conseqüências de tal posicionamento para a integridade do Sistema Tributário Nacional instituído pela CF/88.

Em primeiro plano, nota-se que os impostos sempre serão destinados a consecução de fins sociais, haja vista que a tributação é o meio adotado pelo Estado com vistas à captação de verbas para viabilizar a atividade estatal, sabendo-se que esta tem sempre, como fim último, o bem estar social. Neste ponto, nota-se a impropriedade de criação de contribuições para o custeio dos objetivos visados no capítulo da ordem social, haja vista que este é o âmbito de atuação próprio dos impostos de uma forma geral.

Outrossim, não se nota a adequação de tal espécie de contribuição à natureza desta exação, uma vez que, como vimos, as contribuições se caracterizam por dois aspectos peculiares, quais sejam, a finalidade, que enseja a vinculação dos produtos da arrecadação, e a referibilidade indireta, que enseja uma atividade estatal

¹⁸ As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro, em *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, coordenação de Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética, 2003, pp. 369/371.

¹⁹ Id. Ib.

direcionada a um determinado grupo de contribuintes. As contribuições sociais se adequam unicamente à questão da finalidade, não possuindo a referibilidade indireta, porquanto o custeio das atividades albergadas pelo capítulo da Ordem Social se destina a toda a população e não a um determinado grupo específico.

Então, o que se infere de tal explanação é que as ditas contribuições sociais gerais são, em verdade, impostos, e com um agravante, haja vista que são vinculados, o que é vedado expressamente pelo texto constitucional.

Vejamos então os efeitos práticos da adoção da teoria defendida pelo supracitado autor, salientando-se que esta doutrina vem sendo aplicada na prática, o que dá ensejo à forma inconstitucional de tributação perpetrada no território pátrio.

Ab initio, nota-se que através da utilização das ditas contribuições sociais gerais resta sem sentido a competência residual da União para a instituição de impostos. Ora, sabe-se que a União, ao instituir novos impostos com base na competência residual, terá que partilhar o produto da arrecadação com os estados, o que não se dá no caso das contribuições, porquanto inexistente previsão legal de partilha dos produtos das contribuições com os demais entes, o que revela uma saída mais vantajosa para a União, que fortalecerá seus caixas em detrimento dos demais entes. Ora, resta claro, por motivos lógicos, que haverá a opção pela tributação através de contribuição (verdadeiros impostos, diga-se), em detrimento do exercício da competência residual da União.

Neste ponto, observa-se verdadeira ofensa ao pacto federativo, uma vez que este se pauta, como visto anteriormente, na autonomia dos entes, e para que esta autonomia seja exercida de forma plena, deve ser acompanhada de autonomia financeira e orçamentária. Ora, a CF/88 instituiu o repasse de verbas da União de forma vinculada justamente com o intuito de não submeter os entes à vontade desta unidade federativa, o que os colocaria em um plano inferior em relação a esta, sabendo-se que inexistente hierarquia entre os entes federados. Com a instituição de

tributos não sujeitos ao repasse obrigatório, caberá à União decidir em relação às verbas dos demais entes de forma discricionária, o que ofende, de forma clara, a autonomia dos entes federados, como se demonstra das palavras do ilustre professor Hugo de Brito Machado Segundo, ao tratar da importância da independência financeira dos entes:

“É sabido que a autonomia de qualquer ente, desde a do jovem que pretende sair da casa dos pais, até a do Estado que não deseja submeter-se às determinações da União Federal, está diretamente relacionada com auto-suficiência financeira. Dependentes financeiramente do poder central, Estados e Municípios teriam – como às vezes têm – a liberação de verbas para suas necessidades locais condicionada ao atendimento das exigências feitas pelo poder central. A autonomia seria meramente ornamental”²⁰

Outro ponto a ser destacado é a questão da vinculação das receitas. Como visto, as contribuições sociais gerais possuem verdadeira natureza de imposto, utilizando-se para tal configuração o inciso I do artigo 4º do CTN, que dispõe ser irrelevante para a caracterização da espécie de tributo o *nomem iuris*. Nestes termos, nota-se que, ao viabilizar as “contribuições” sociais gerais, institui-se verdadeiro imposto vinculado, o que é expressamente vedado pela ordem constitucional pátria.

Vejamos, pois, qual o sentido da vedação pela Carta Magna à vinculação das receitas obtidas através dos impostos, utilizando-se, para tanto, das palavras do ilustre professor Hugo de Brito Machado, que preleciona:

“Realmente, admitir a possibilidade de contribuições com finalidades indicadas na própria Constituição, mesmo para o custeio dos serviços estatais de interesse geral, para cujo custeio se destinam os impostos é caminhar para a supressão do orçamento público como instrumento de divisão e harmonia dos poderes do Estado.

Quando a Constituição veda a vinculação das receitas de impostos a órgão, fundo ou despesa, ela o faz em atenção à separação de poderes do Estado, tendo em vista que ao Poder Executivo cabe formular a proposta de orçamento anual para as receitas e despesas públicas. Se feita a vinculação na própria Constituição, estaria decretada a supremacia do Poder Legislativo, titular do poder de reforma da Constituição, e retirada do Poder Executivo a possibilidade de elaborar o seu plano

²⁰ Contribuições Sociais “Gerais” e a Integridade do Sistema Tributário Brasileiro, em *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, vol. 6, coordenado por Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo, Dialética, 2002, p. 181.

de governo, que a final é consubstanciado no orçamento.”²¹

Há, portanto, como se não bastasse a ofensa ao princípio federativo, um enfraquecimento da tripartição dos poderes, sendo mais um motivo ensejador de inconstitucionalidade das exações ora em comento.

Nota-se ainda da preleção do professor Leandro Paulsen em destaque, que há o entendimento segundo o qual não se veda o *bis in idem* e a bitributação em relação às contribuições sociais gerais. Argumenta-se, para tanto, que não houve expresso óbice constitucional, motivo pelo qual a vedação direcionada aos impostos e às contribuições de seguridade social previstas pela CF/88 não podem ser estendidas às exações objeto do presente tópico.

Veja-se que o intuito do Constituinte Originário, ao vedar a incidência de um novo tributo sobre fato já tributado, foi resguardar os direitos do contribuinte contra uma atuação indiscriminada do Estado, evitando oneração excessiva dos cidadãos em prol da arrecadação desarrazoada do Estado. Alça-se tal garantia, a meu ver, à categoria de direito individual contra uma atuação desproporcional do Estado.

Agora vejamos. Se o Constituinte buscou resguardar os interesses dos contribuintes nos moldes do exposto no parágrafo anterior vedando o *bis in idem* e a bitributação em relação aos impostos e às contribuições de seguridade social, qual seria a eficácia prática desta limitação se ao mesmo tempo estaria instituindo nova espécie de exação sem tais vedações que serviriam como uma válvula de escape e, por conseguinte, viabilizariam toda ordem de abusos em relação aos contribuintes.

Deve-se buscar uma saída lógica para esta questão, o que não nos parece muito difícil. No meu entendimento, a CF/88, conhecida como a “Constituição Cidadã”, buscou, de fato, cercar o contribuinte das garantias necessárias a evitar o abuso do

²¹ Contribuição de Iluminação Pública, em *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, vol. 7, São Paulo, Dialética, 2003, p. 187.

poder pelo Estado. Nestes termos, vedou o *bis in idem* e a bitributação expressamente em relação a impostos e contribuições de seguridade social. E por qual motivo, então, não o fez para as ditas contribuições sociais gerais? A meu ver, não expressou tal vedação simplesmente pelo fato da inexistência desta espécie de exação no Sistema Tributário Pátrio. Tal espécie de contribuição foi fruto de interpretações equivocadas do texto constitucional com vistas a garantir uma maior arrecadação à União, o que, em meu entender, justifica a ausência de vedação expressa em questão e reforça ainda mais a tese de que tal espécie não passa de ficção doutrinária e jurisprudencial munida de aspectos puramente políticos.

Então vejamos. Considerando que a Carta Cidadã buscou fortalecer as diretrizes básicas do Estado, dentre as quais cite-se o pacto federativo e a tripartição de poderes, bem como os direitos dos cidadãos, alçando inclusive a categoria dos direitos individuais e coletivos à condição de cláusula pétrea, como poderia o próprio Constituinte, de forma inexplicável, instituir uma espécie de exação que vai de encontro e enfraquece todo um sistema coerentemente estabelecido? Isto esbarra na própria lógica, não havendo outro entendimento para a questão senão considerando que a exação em comento é fruto de uma hermenêutica puramente política, colidindo com os interesses visados pelo Constituinte Originário, o que enseja flagrante inconstitucionalidade.

Neste contexto de ver as Contribuições como uma saída para todas os problemas de arrecadação, foi editada a EC 39/02, observados os aspectos históricos expostos no capítulo primeiro do presente trabalho. Tal emenda, como antes exposto, instituiu a competência dos municípios para instituição de uma contribuição com o intuito de custear o serviço de iluminação pública, e se insere perfeitamente neste contexto de dilaceração do Sistema Tributário Pátrio carreado pela tributação por meio de contribuições, passando a ser, agora, o objeto de nossos estudos de forma a complementar as idéias expostas no presente capítulo.

7 CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA

A Emenda Constitucional nº 39/02 atribuiu competência aos municípios para a instituição de uma nova espécie de “contribuição”, qual seja, a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Como explanado no primeiro capítulo, onde expusemos um contexto histórico acerca da edição desta emenda, oportunidade em que ressaltamos as pressões políticas exercidas pelos representantes municipais, esta nova espécie de exação gerou grande debate acerca de sua constitucionalidade, tanto no enfoque material como no formal de sua edição, aspectos estes analisados no presente capítulo.

Tal espécie de exação, como restará demonstrado, entra em um contexto em que o político sobrepõe-se ao jurídico, como se a Constituição Federal fosse apenas ilustrativa e a mera alegação de “interesse público” e “necessidade estatal” legitimasse a instituição de verdadeiras aberrações jurídicas.

Neste momento, faz-se uma remissão às colocações expostas no capítulo 2 deste trabalho quando comentamos acerca do sentido e dos limites da alterabilidade constitucional, de forma a demonstrar aqui que a alteração constitucional instituída pela EC 39/02 não se revela adequada aos ditames da renovação constitucional, uma vez que esta possibilidade tem como embasamento, como visto, a busca de constante atualização do texto constitucional de forma a adequá-lo às inovações sociais.

7.1 A inconstitucionalidade formal da EC 39/02

Conforme exposto brevemente no primeiro capítulo do presente trabalho, a EC ora em estudo, como se não bastassem as aberrações materiais ínsitas ao seu corpo, padece também de vício formal de constitucionalidade por flagrante desrespeito ao §2º do artigo 60 da CF/88, que estabelece, como visto, a necessidade de votação

em dois turnos em cada uma das casas para que haja reforma da Constituição Federal através de emenda.

O Regimento Interno da Câmara dos Deputados, por sua vez, regulamenta o supracitado dispositivo constitucional em seu artigo 202, estabelecendo a necessidade de um interstício mínimo de 5 sessões legislativas entre as votações em primeiro e segundo turno.

Vejamos, então, como se deu o processo de votação da EC 39/02. Após, faremos uma reflexão através de uma interpretação lógica do §2º do artigo 60 da CF, dantes citado.

Roberto Galuzzi Costa Fraga, em texto publicado onde trata das inconstitucionalidades contidas na EC 39/02, expõe trechos de notícias publicadas no órgão oficial de publicidade da própria Câmara dos Deputados que revelam flagrantemente o “atropelo” em que se deu a votação da PEC n. 559/02, projeto este que deu origem à EC 39/02. Cabe aqui, portanto, transcrever tais trechos destacados pelo supracitado autor, uma vez que revelam claramente a inconstitucionalidade ora em debate:

“18/12/2002 - 15h38m:

“O Plenário acaba de aprovar, por 327 votos a favor, 20 contra e 5 abstenções, a Proposta de Emenda Constitucional 559/02, que institui contribuição de custeio do serviço de iluminação pública nos municípios e no Distrito Federal. A VOTAÇÃO REFERE-SE SOMENTE AO PRIMEIRO TURNO. O presidente Efraim Morais anunciou que vai ouvir as lideranças partidárias sobre a possibilidade de convocação de nova sessão extraordinária PARA DAQUI A 30 MINUTOS, PARA QUE A PEC SEJA VOTADA EM SEGUNDO TURNO”. (grifos nossos)

15h53m:

“O PRESIDENTE EFRAIM MORAIS declarou encerrada a sessão extraordinária do Plenário e CONVOCOU NOVA SESSÃO PARA DAQUI A 5 MINUTOS, DESTINADA A COLOCAR EM VOTAÇÃO A PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL 559/02 (...). Essa PEC foi aprovada há pouco pelo plenário,

em primeiro turno, e, CONFORME EXIGE A CONSTITUIÇÃO, precisa ser submetida a votação também em segundo turno".

19/12/2002 – 9h19m:

"O PLENÁRIO DA CÂMARA APROVOU, ONTEM, EM DOIS TURNOS DE VOTAÇÃO A PEC 559/02 (...). Foram 329 votos a favor, 18 contra e quatro abstenções. A Emenda Constitucional 39 será promulgada ainda hoje, em sessão do Congresso Nacional, à tarde, no plenário do Senado. CRÍTICAS - O requerimento das lideranças partidárias para não observar o interstício regimental de cinco sessões entre os dois turnos de votação provocou grande debate, pois não havia consenso de todos os deputados nesse sentido." (grifos nossos)²²

Há na votação *sub examine* flagrante ofensa ao Regimento Interno da Câmara dos Deputados. Isto, a primeira vista, seria o bastante para a declaração da inconstitucionalidade formal da emenda em questão, haja vista que o citado regimento estabelece normas regulamentares ao procedimento legislativo previsto pela Constituição Federal.

Ocorre que o STF consolidou o entendimento segundo o qual não há inconstitucionalidade formal em virtude de desrespeito aos dispositivos de Regimento Interno da Câmara ou do Senado. Segundo este posicionamento de nossa Egrégia Corte, para que haja inconstitucionalidade formal, os vícios inerentes a um determinado trâmite legislativo deverão ensejar ofensa direta ao texto da *Lex Legum*.

Então vejamos. Tal entendimento consolidado pelo STF seria apto a suprir o vício formal que inquina a EC 39/02?

Analisando-se o caso sob a ótica da *ratio essendi* do §2º do artigo 60 da CF/88 resta notório que o procedimento de edição da emenda *sub examine* não só infringiu o disposto no Regimento Interno da Câmara mas, acima de tudo, atingiu diretamente o texto constitucional analisado em sua lógica essencial.

²² Inconstitucionalidades formais e materiais contidas na Emenda Constitucional nº 39/2002. Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5075>>. Acesso em: 29/11/2007

Ora, em que pese o texto constitucional não estabelecer expressamente um interstício mínimo entre as sessões para a votação do projeto de emenda em primeiro e segundo turno, não há como olvidar que a razão de ser do dispositivo foi propiciar um período de debates e reflexões, buscando analisar a real necessidade e os efeitos provenientes da reforma constitucional.

Conclui-se, portanto, que não tendo sido propiciado tal período de debates o procedimento em questão ofendeu diretamente o texto constitucional, motivo pelo qual não há como afastar o vício formal inerente à EC 39/02 sob o argumento de que não há previsão expressa pela CF/88 de um interstício mínimo de sessões para as votações. Houve, portanto, incontestável ofensa direta ao texto constitucional, o que enseja flagrante inconstitucionalidade formal.

7.2 Inconstitucionalidade material

7.2.1 Deturpação dos conceitos

Em brilhante exposição, o eminente professor Hugo de Brito machado trata com maestria a questão da importância dos conceitos jurídicos na efetividade da hierarquia legal e conseqüentemente na estabilidade dos sistemas. Cabe aqui, portanto, transcrever suas idéias de forma a dar uma melhor elucidação à matéria. Nestes termos, preleciona o citado autor:

“Para que se veja claramente a importância dos conceitos em face da hierarquia das normas jurídicas basta atentarmos para o fato de que a simples mudança de um conceito jurídico pode tornar inútil a superioridade hierárquica de uma norma dentro do sistema. Realmente, se uma norma jurídica qualquer pudesse alterar um conceito utilizado por uma norma a ela hierarquicamente superior, poderia por essa forma alterar aquela norma superior. Se uma lei ordinária pudesse alterar o conceito de tributo, dizendo que tributo é a prestação pecuniária compulsória de valor superior a um milhão de reais, estaria praticamente destruído o princípio da legalidade, de nada mais valendo a superioridade hierárquica da Constituição.

No âmbito do Direito Tributário, e não apenas no Brasil, não são raras as manifestações do Estado no sentido de contornar limitações constitucionais ao poder de tributar mediante mudança de conceitos jurídicos. Com a simples mudança de nomes de exações, procura-se contornar limites jurídicos

consubstanciados na hierarquia das normas, e que na realidade somente será efetiva se houver respeito pelos conceitos jurídicos.”²³

O sempre categórico professor Aliomar Baleeiro, por sua vez, expõe a questão nos seguintes termos:

“Não poderia ter efetividade, nem sobrevivência, o sistema tributário nacional instituído pela Constituição com evidentes e confessados propósitos políticos, como a implantação do regime federativo, se fosse lícito ao legislador ordinário iludi-lo, pela troca de nomes de cada tributo para invasão do campo tributário reservado a competência diversa.”²⁴

As idéias supratranscritas revelam exatamente o que busca o CTN ao prever em seu artigo 4º, I a irrelevância do *nomem iuris* para a definição do tributo. Busca o legislador caracterizar a exação instituída conforme suas reais características, adequando-a à espécie tributária na qual realmente se enquadra. Desta Forma, garantir-se-ia o sistema tributário de investidas indevidas do legislador, que muitas vezes maquia determinados tributos de forma a captar indevidamente competências tributárias, rasgando o sistema tributário pátrio.

Ocorre que o supramencionado artigo do CTN não vem surtindo os efeitos práticos visados, porquanto inúmeros tributos são criados travestidos de outra espécie sem que haja uma reprimenda efetiva. Tal fato se dá pela já citada questão da sobreposição do político perante o jurídico, fato este que se nota mais grave na esfera tributária, a qual é atingida diuturnamente por atos verdadeiramente inconstitucionais perpetrados pelo legislador ordinário e, muitas vezes, legitimado pelo Poder Judiciário.

É o que ocorre, como restará demonstrado, com a Contribuição de Iluminação Pública, nos moldes expostos no tópico seguinte do presente estudo.

²³ Contribuição de Iluminação Pública, em *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, vol. 7, coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo, Dialética, 2003, pp. 175/176,.

²⁴ Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 44.

7.2.2 Natureza de imposto

A Contribuição de iluminação Pública em nada alterou a antiga taxa de iluminação pública declarada inconstitucional pelo STF por não se adequar aos conceitos desta espécie tributária.

Desta forma, tendo o supremo declarado a inconstitucionalidade da taxa supramencionada sob o entendimento de ter esta, em verdade, natureza de imposto, nota-se que a nova contribuição instituída, ao passo em que nada modificou na estrutura do tributo anteriormente cobrado, não pode ser vista de outra forma senão considerando-se como efetivo imposto.

Ora, a derradeira natureza do serviço de iluminação pública prestado, como anteriormente exposto no trabalho em questão, é de um serviço geral, destinado a toda a coletividade e não a um grupo específico de pessoas dentro da esfera municipal. Nestes termos, não se adapta à questão da referibilidade mediata própria das contribuições. É verdadeiro imposto camuflado, proveniente de uma adaptação política no texto constitucional de forma a fazer cessar a grande movimentação que advinha dos representantes municipais.

Tal modificação constitucional não levou em conta os aspectos jurídicos inerentes à questão, indo de encontro à sistemática tributária instituída pelo Constituinte Originário. Nestes termos, inquina-se de inconstitucionalidade o artigo 149-A da CF/88 por estabelecer verdadeira deturpação de conceitos, nos moldes expostos no tópico supra do presente capítulo, haja vista que a dilaceração do sistema tributário enseja, pelos motivos expostos no discorrer do presente trabalho, flagrante inconstitucionalidade.

No ensejo das idéias acima colacionadas, demonstra-se que o advento do artigo 149-A instituiu a competência dos municípios para instituir um “imposto” anteriormente não previsto no rol de suas competências, ofendendo a rigidez do

Sistema Tributário. Tal “imposto” é ainda vinculado, o que é inviável em face de nossa ordem constitucional, em conformidade com as idéias estabelecidas no capítulo anterior do trabalho em estudo.

Note-se ainda que ao prever a cobrança nas faturas de energia elétrica, o Constituinte Reformador, de certa forma, instiga o Legislador Municipal a instituir um imposto tendo por fato gerador e base de cálculo o consumo de energia elétrica, sabendo-se que tal fato já é tributado através de ICMS, de competência dos estados. Tal fato, como resta notório, enseja verdadeiro *bis in idem*, sendo, pois, um motivo a mais a inquinar de inconstitucionalidade o dispositivo *sub examine*.

8 O PROBLEMA DA SOBREPOSIÇÃO DO ASPECTO POLÍTICO EM DETRIMENTO DO JURÍDICO

Em inúmeras passagens do presente trabalho fizemos explicações acerca da questão do desrespeito à ordem jurídica por influência de aspectos puramente políticos. Tais aspectos, que antes eram latentes nos trabalhos do Poder Legislativo, vêm a cada dia se imiscuindo no âmbito do Poder Judiciário, fato este que acarreta grave instabilidade à ordem jurídica, uma vez que a Constituição Federal passa a constar em segundo plano, passando a ser mera figurante em inúmeras questões, mormente nas relacionadas à esfera tributária.

Atualmente, passamos por um contexto em que se demonstra claramente a questão em comento. Trata-se das batalhas políticas enfrentadas no Congresso Nacional acerca da aprovação da prorrogação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira(CPMF) e da cassação de um dos membros do Senado Federal.

Neste contexto, nota-se um verdadeiro ajuste entre os partidos interessados em cada uma das questões de forma a atingirem suas metas, olvidando-se em todos os aspectos das questões jurídicas. Nestes termos, figura a manutenção do mandato de um senador alvo de inúmeras acusações por um lado e a prorrogação de um tributo verdadeiramente inconstitucional por outro, ambos figurando como verdadeira “moeda de troca” de atuações políticas.

Não se nota, portanto, em tais discussões, uma preocupação em relação à questão jurídica, como se o Congresso Nacional pudesse de todas as formas transgredir o ordenamento pautado na independência de atuação dos poderes. Tal se dá no caso da CPMF, onde não se observa sequer discussões acerca de seus aspectos jurídicos, como se nota diuturnamente nas notícias veiculadas pelos diversos meios de comunicação, bem como no caso da cassação de um dos membros do Congresso, onde a transgressão ao ordenamento jurídico efetuada aflorou tão

somente por aspectos políticos, não se notando o interesse real na punição, mas sim um meio de defesa dos partidos neste verdadeiro “jogo de chantagens políticas”.

O Poder Judiciário, por sua vez, entra na questão objeto do presente tópico através de suas manifestações flagrantemente contrárias à ordem constitucional em prol da necessidade estatal de adquirir maiores verbas para investimento sabe-se lá em quais áreas, haja vista que o aumento constante da carga tributária não é acompanhado de uma melhoria dos serviços prestados à população.

Dentre as supracitadas decisões judiciais, citamos, a título de exemplo, a manifestação favorável acerca da constitucionalidade da taxaçoão dos inativos, com verdadeira ofensa direta ao direito adquirido de inúmeros aposentados e pensionistas, mas de utilidade sem tamanho aos anseios da administração pública, bem como as manifestações referentes às contribuições em nosso sistema, manifestações estas bem sintetizadas por Gabriel Lacerda Troianelli:

“Quanto à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, também deixa grande margem de manobra para a instituição das mais diversas contribuições, já que, além de dispensar a necessidade da lei complementar, admite a possibilidade da instituição de contribuições que tenha fato gerador ou base de cálculo próprias de impostos previstos na Constituição Federal.”²⁵

Então, qual o resultado de tais atuações? Resta notório que o resultado desta exacerbação dos aspectos políticos é o enfraquecimento da ordem social como um todo, acarretando ofensas de diversas ordens aos cidadãos, dentre as quais cite-se a tributação exacerbada e dasarrazoada instituída pelo Estado em detrimento dos interesses dos contribuintes.

Caminha-se, portanto, para o desfazimento do sistema tributário nacional, abrindo-se espaços para abusos cada vez mais constantes por parte do legislador,

²⁵Aplicabilidade dos Tratados para evitar a Dupla Tributação às Contribuições, em *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, vol. 8, coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo, Dialética, 2004, p. 132.

abusos estes que não se efetivariam se houvesse uma atuação efetiva da nossa Corte Magna no seu precípua papel de guardiã da Constituição Federal.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Expostas as controvérsias que cercam a questão da tributação por meio de contribuições, resta-nos agora, a par de explicitar nosso posicionamento, extrair algumas conseqüências práticas da questão.

A alterabilidade constitucional, como vimos, é viabilizada em virtude de uma necessidade de atualização constitucional, de forma a manter nossa Carta Maior sempre em conformidade com a realidade da nação. Qualquer alteração, seja em virtude de interpretação, seja em virtude de novas inclusões textuais, deve se adequar a estes ditames, sob pena de inconstitucionalidade. Nestes termos, nota-se a alteração constitucional não como uma forma de deturpação do sistema originário, mas como uma forma de conferir maior efetividade e legitimidade à *Magna Cartha*.

Conclui-se do presente trabalho que a tributação por meio de contribuição é fruto de uma completa deturpação do sistema tributário nacional. Tal se dá através de uma hermenêutica puramente política, como no caso das contribuições sociais gerais, ou através de inclusões verdadeiramente inconstitucionais no próprio corpo da *Lex Legum*, como ocorre no caso da CIP.

As contribuições instituídas indiscriminadamente em nosso ordenamento ensejam diretamente a dissolução do sistema tributário nacional. O que ocorre na prática é a deturpação dos conceitos tributários de modo a alterar as competências instituídas pelo Constituinte Originário e assim ensejar um verdadeiro “carnaval tributário”, de forma a desestabilizar as diretrizes básicas de nosso Estado, citando-se, como principal ponto em desgaste, o Pacto Federativo.

A CIP, como visto, insere-se neste contexto, uma vez que, tal qual as contribuições sociais gerais, é verdadeiro imposto mascarado. Diferencia-se daquelas, entretanto, por ser fruto de Emenda Constitucional, enquanto as demais originam-se da interpretação deturpada do artigo 149 da CF, sem que haja sua alteração expressa.

Note-se, então, que as contribuições surgem em decorrência de verdadeira alteração constitucional, seja hermenêutica, seja textual. Tal alteração constitucional, como visto, é legitimada tão somente para garantir uma atualização da Carta Maior de uma nação, o que não se demonstra no caso *sub examine*, motivo pelo qual não é legítima a inovação constitucional para albergar as contribuições não originariamente previstas.

É lastimável que, mesmo com os esforços incessantes de grande parte da doutrina pátria, tal prática inconstitucional de tributação tenha se perpetrado no território nacional. Tal se dá, como restou demonstrado no presente trabalho, pelo fato da politização dos trabalhos de nossas cortes maiores, as quais vêm legitimando atos verdadeiramente inconstitucionais realizados pelos demais poderes, afastando-se do papel precípua do Poder Judiciário de guardião da ordem jurídica.

No caso específico da CIP, notou-se no presente trabalho que esta nada mais é do que a antiga Taxa de Iluminação Pública sob outra roupagem. Como tal, observe-se que o próprio Pretório Excelso já havia declarado a inconstitucionalidade da TIP por esta ser, em verdade, um imposto. Observe-se que a discussão acerca da Contribuição de Iluminação Pública não chegou ainda ao conhecimento do Supremo, mas, tendo em vista o posicionamento deste acerca da TIP, o natural seria a declaração da inconstitucionalidade também da CIP, embasado nos mesmos motivos.

Ocorre que, ao que tudo indica, tendo em vista os precedentes desta Egrégia Corte, haverá mais uma manifestação puramente política no sentido de legitimar o tributo *sub examine*. Necessário é, portanto, um forte posicionamento doutrinário em sentido contrário para que, desta forma, haja uma conscientização acerca da flagrante discordância da CIP em relação à sistemática tributária nacional, ou então dos vícios formais inerentes ao trâmite da emenda que a instituiu.

Longe de qualquer pretensão de esgotar o tema, o singelo objetivo deste breve ensaio limita-se à tentativa de estimular o debate sobre assunto atual para que

surtam efeitos práticos quando da apreciação desta matéria pelos tribunais, de forma a cessar a dilaceração do sistema tributário observada na atualidade e que enseja a exorbitante carga tributária instituída no país.

REFERÊNCIAS

1. AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
2. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
3. BONAVIDES, Paulo, Curso de Direito Constitucional. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
4. CANOTILHO, J.J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1997.
5. CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 3. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1992.
6. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
7. FILHO, Luiz Dias Martins. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2003.
8. FRAGA, Roberto Galluzzi Costa. Inconstitucionalidades formais e materiais contidas na Emenda Constitucional nº 39/2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5075>>. Acesso em: 29/11/2007.
9. MACHADO, Hugo de Brito. Contribuição de Iluminação Pública. In: *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, vol. 7, coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003.
10. _____. Curso de Direito Tributário. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.
11. MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. Teoria do Poder Constituinte. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4829>. Acesso em: 03 nov. 2007.
12. MATTOS, Arildo Gomes de. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2003.
13. MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
14. PAULSEN, Leandro. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2003.

15. PIRES, Adilson Rodrigues. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2003.
16. SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Contribuições Sociais “Gerais” e a Integridade do Sistema Tributário Brasileiro. In: *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, vol. 6, coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2002.
17. SERRAGLIO, Osmar. Parecer do Relator. Diário da Câmara dos Deputados. 20 set. 2001. pp. 44603-44617. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/proposicoes/loadFrame.html?link=http://www.camara.gov.br/internet/sileg/prop_lista.asp?fMode=1&btnPesquisar=OK&Ano=2000&Numero=222&sigla=PEC>. Acesso em: 30 out. 2007
18. TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Aplicabilidade dos Tratados para evitar a Dupla Tributação às Contribuições. In: *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, vol. 8, coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2004.