

MAYSA DE SÁ PITTONDO

**CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL:
COMPETÊNCIA RESIDUAL**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**ORIENTADOR:
PROFESSOR ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO**

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
SÃO PAULO

2014

MAYSA DE SÁ PITTONDO

**CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL:
COMPETÊNCIA RESIDUAL**

Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário.

Área de concentração: Direito Econômico, Financeiro e Tributário

Orientador: Professor Paulo Ayres Barreto.

São Paulo

2014

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Pittondo, Maysa de Sá.

Contribuições destinadas à seguridade social: competência residual. / Maysa de Sá Pittondo; orientador: Paulo Ayres Barreto. – São Paulo, 2014.

241 f.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade de São Paulo, 2014.

1 Competência residual. 2 Contribuições. 3 Seguridade Social. I. Paulo Ayres Barreto. II. Título.

CDU 349:336.233

Nome: Maysa de Sá Pittondo

Título: Contribuições destinadas à seguridade social: competência residual

Dissertação de Mestrado apresentada à Banca Examinadora do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Não poderia perder a oportunidade para agradecer a algumas pessoas especiais que contribuíram para a conclusão deste trabalho.

Meus pais, Silvio e Rúbia, pelas orientações sempre certas, pelo estímulo e pelo exemplo. À Minha irmã Marina, pela excelente companhia em São Paulo. Ao Lucas, pelo amor, pela confiança e pela paciência.

Aos meus amigos e colegas de Mestrado pelas discussões que contribuíram muito para esta dissertação e por fazerem de São Paulo um lugar mais aconchegante. Em especial a Vanessa Dexheimer, Martha Leão, Andressa Torquato, Thais De Laurentiis, Basile Christopoulos e Ayrton Giublin Neto.

Ao meu orientador Paulo Ayres Barreto, pelos debates, pela disponibilidade e pela oportunidade. Ao professor da Pós Graduação da PUC-Minas, Marcelo Jabour Rios, pelo grande incentivo, para o início do mestrado.

Aos amigos do BMAS, do Felsberg e da FIAT, especialmente à Daniela Ribeiro de Andrade, pelo impulso inicial e por me fazer acreditar que este sonho poderia ser concretizado.

A todos amigos, amigas e familiares, pela presença e apoio.

Muito obrigada.

RESUMO

PITTONDO, M. S. **Contribuições destinadas à seguridade social: competência residual**. 241 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

O objetivo desta dissertação é identificar os requisitos constitucionais para a válida instituição, pela União Federal, de contribuições securitárias no exercício da competência tributária residual prevista no art. 195, §4º, da CF/88. Para viabilizar este estudo, foram traçadas considerações quanto à competência tributária, à natureza jurídica das contribuições especiais e seu enquadramento dentro do contexto constitucional de 1988, bem como quanto à estrutura da Seguridade Social e as formas de financiamento das ações em seus três pilares: saúde, previdência e assistência social. Ao se tratar especificamente das contribuições securitárias, foram identificadas três espécies dotadas de distintos regimes jurídicos, quais sejam: as contribuições securitárias vinculadas e referíveis (somente suscetíveis de serem instituídas no exercício da competência residual), as contribuições securitárias não vinculadas e referíveis (indicadas no art. 195, I, 'a', II e §8º, CF/88); e as contribuições securitárias não vinculadas e não referíveis (indicadas no art. 195, I, 'b', III e IV, CF/88). Para especificar o regime jurídico aplicável a cada uma dessas espécies, foram identificados os princípios e as regras de estrutura que orientam o legislador na edição das duas normas de conduta que devem ser veiculadas no diploma legal instituidor das contribuições securitárias, quais sejam, a regra matriz de incidência tributária e a regra de conduta de destinação. Especificamente quanto a esta última, que exige a destinação do produto da arrecadação das contribuições securitárias para o financiamento de ações da Seguridade Social, foram analisados os efeitos da desvinculação ou desvio do produto da arrecadação, tanto no âmbito constitucional, como nas searas legais e infralegais. Adentrando especificamente nos requisitos constitucionais para a instituição das contribuições securitárias residuais, que atingem materialidades distintas daquelas indicadas nos incisos do art. 195, da CF/88, foram identificadas três normas constitucionais específicas veiculadas no art. 154, I, da CF/88, ao qual se remete expressamente o art. 195, §4º, que devem ser observadas pelo legislador, quais sejam: (i) a regra de estrutura procedimental que exige a instituição das contribuições securitárias residuais por lei complementar; (ii) a regra de estrutura material que veda a eleição de

materialidades vinculadas e não vinculadas já identificadas no texto constitucional; e (iii) o princípio da não cumulatividade, aplicável apenas para as contribuições securitárias residuais não vinculadas e referíveis e para as contribuições securitárias residuais não vinculadas e não referíveis, cuja materialidade eleita, denotativa de capacidade contributiva objetiva, se refira à circulação de riquezas (consumo ou produção). Em uma análise casuística ao final deste trabalho, e à luz das conclusões alcançadas, foi comprovada a inconstitucionalidade de contribuições securitárias residuais pendentes de julgamento do Supremo Tribunal Federal, quais sejam: a contribuição securitária residual não vinculada e não referível, devida pelas tomadoras dos serviços prestados por cooperados intermediados por cooperativas de trabalho (art. 22, IV, Lei 8.212/91), e a contribuição securitária residual vinculada e referível de ressarcimento ao SUS (art. 32 da Lei 9.656/98).

Palavras-chave: Competência residual. Contribuições. Seguridade Social.

ABSTRACT

PITTONDO, M. S. **Social security contributions: residual competence.** 241 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

The goal of this dissertation is to identify the constitutional's requirements for the valid institution, by the Federal Government, of the social security contributions in the exercise of the residual competence indicated in Article 195, § 4º, of the Constitution. To enable this study, considerations were drawn regarding the taxation power, the legal nature of the contributions and it's framework within the context of the 1988 Constitution, as well as the structure of Brazilian Social Security and the forms of financing on its three pillars of health, social security and welfare. When dealing specifically with social security contributions, we identified three species, with different legal regimes, namely: the social security contributions linked to the state's action and referable (that can only be imposed in the exercise of the residual competence); the social security contributions linked to the tax payer's action and referable (Article 195, I, 'a', II and § 8º, of the Constitution); and the social security contributions linked to the tax payer's action and not referable (Article 195, I, 'b', III and IV, of the Constitution). To specify the legal regime applicable for each of these species, we identified the principles and structural rules that guides the legislator to issue the two rules of conduct that must be on the law that establish the social security contributions, namely, the tax rule and the revenue allocation's rule of conduct. Regarding specially the last mentioned rule of conduct, that requires that the social security contribution's revenues are allocated to finance programs of Social Security, we analyzed the effects of the misapplication of the revenue within the constitutional framework, as well as on legal and execution terms. Specifically entering on the constitutional requirements for the institution of the residual social security contributions, which affects different facts from those indicated on Article 195 of the Constitution, we identified three specific constitutional rules in accordance with Article 154, I, of the Constitution, expressly refereed by the Article 195, § 4º, namely: (i) the procedural structural rule requiring the institution of residual social security contributions by complementary law; (ii) the material structural rule that prohibit the election of materiality linked to an action of the state or linked to an action of the tax payer that is already identified in the

constitutional text; and (iii) the principle of non-cumulative, applied only to the two species social security contributions linked to an action of the tax payer in which the triggering event, that shows the ability to contribute, refers to a richness movement (consumption or production). On a pragmatically analysis at the end of this work, in light of the conclusions reached, the unconstitutionality of the residual social security contributions pending trial before the Supreme Court was proven, namely: the residual social security contribution linked to an action of the tax payer and not referable, due by the companies witch take services provided by cooperatives (Article 22, IV, Law 8.212/91) and the residual social security contribution linked to an action of the state and referable regarding the reimbursement to the Health System – SUS (Article 32 of Law 9.656/98).

Key words: Residual competence. Contributions. Social Security.

LISTA DE SIGLAS

ADC – Ação direta de constitucionalidade
ADCT – Ato das disposições constitucionais transitórias
ADIN – Ação direta de inconstitucionalidade
ANS – Agência Nacional de Saúde Suplementar
Art. – Artigo
CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CIP – Contribuição de iluminação pública
CF/88 – Constituição Federal de 1988
CPC – Código de Processo Civil
COFINS – Contribuição social para o financiamento da seguridade social
CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária
CPMF – Contribuição provisória sobre movimentação financeira
CREA – Conselho regional de engenharia e agronomia
CRM – Conselho regional de medicina
CSLL – Contribuição social sobre o lucro líquido
CSL – Contribuição social sobre o lucro
CTN – Código tributário nacional
DRU – Desvinculação dos recursos da união
EC – Emenda constitucional
FINSOCIAL – Fundo de Investimento Social
ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
INSS – Instituto nacional do seguro social
IOF – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
IRPJ – Imposto de renda das pessoas jurídicas
ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ISS – Imposto sobre serviços
IVA – Imposto sobre valor agregado
LC – Lei complementar

MP – Medida provisória

PIS – Programa de integração social

RE – Recurso extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

SUS – Sistema único de saúde

LISTA DE QUADROS

- Quadro 1 - Esquema de classificação dos tributos
- Quadro 2 - Quadro ilustrativo sobre as contribuições especiais na Constituição de 1988
- Quadro 3 - Classificação das contribuições especiais
- Quadro 4 - Classificação das contribuições securitárias
- Quadro 5 - Regras de conduta das contribuições securitárias
- Quadro 6 - Regra matriz das contribuições securitárias não vinculadas e não referíveis
- Quadro 7 - Regra matriz das contribuições securitárias não vinculadas e referíveis
- Quadro 8 - Regra matriz das contribuições securitárias vinculadas e referíveis
- Quadro 9 - Quóruns de aprovação legislativa (maioria simples X maioria absoluta)
- Quadro 10 - As espécies de contribuições securitárias e as materialidades vedadas ao exercício da competência residual
- Quadro 11 - Normas de competência tributária das espécies de contribuições securitárias residuais

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	14
1	CAPÍTULO I - COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA RESIDUAL.....	18
1.1	A competência tributária e suas características.....	18
1.1.1	As normas jurídicas e a competência.....	18
1.1.2	A acepção de competência tributária.....	24
1.1.3	As características da competência tributária.....	29
1.2	A repartição de competências tributárias na Constituição de 1988.....	34
1.2.1	Os signos constitucionais como conceitos.....	41
1.2.2	A competência tributária impositiva e a competência tributária residual...	46
2	CAPÍTULO II – CONTRIBUIÇÕES NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	48
2.1	A natureza jurídica tributária das contribuições.....	48
2.2	A classificação dos tributos brasileiros.....	54
2.2.1	As classificações na Ciência do Direito.....	54
2.2.2	Os critérios e as classificações dos tributos.....	57
2.2.3	A causa dos tributos e a classificação tributária.....	66
2.2.4	A proposta de classificação adotada e o enquadramento das contribuições.....	68
2.3	A classificação das contribuições especiais.....	80
3	CAPÍTULO III – O REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES SECURITÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	85
3.1	A seguridade social, seus pilares e suas formas de custeio.....	85
3.2	A classificação das contribuições sociais destinadas à seguridade social.....	91
3.3	A norma de competência referente às contribuições securitárias.....	102

3.4	Regra matriz de incidência tributária das contribuições securitárias.....	105
3.4.1	A regra matriz de incidência tributária.....	105
3.4.1.1	<i>O antecedente normativo da regra matriz de incidência tributária.....</i>	107
3.4.1.2	<i>O conseqüente normativo da regra matriz de incidência tributária.....</i>	110
3.4.2	As imunidades aplicáveis às contribuições securitárias.....	114
3.4.3	Os princípios e as contribuições securitárias.....	120
3.4.3.1	<i>O princípio da igualdade: considerações iniciais.....</i>	122
3.4.3.2	<i>Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva: mínimo existencial, não confisco e solidariedade social.....</i>	126
3.4.3.3	<i>Os princípios da igualdade e da equidade: solidariedade do grupo.....</i>	130
3.4.4	Contribuições securitárias não vinculadas e não referíveis: regra matriz...	133
3.4.5	Contribuições securitárias não vinculadas e referíveis: regra matriz.....	135
3.4.6	Contribuições securitárias vinculadas e referíveis: regra matriz.....	136
3.5	Regra de destinação do produto da arrecadação para a Seguridade Social.....	138
3.6	Competência residual das contribuições securitárias.....	144
4	CAPÍTULO IV – REGRA DE ESTRUTURA PROCEDIMENTAL DAS CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS: A LEI COMPLEMENTAR.	149
5	CAPÍTULO V – AS MATERIALIDADES PASSÍVEIS DE COMPOR A HIPÓTESE TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS.....	154
5.1	Os fatos jurídicos excluídos da competência residual das contribuições: as materialidades previstas no texto constitucional.....	154
5.2	Considerações quanto às materialidades previstas no texto constitucional.....	161
5.2.1	Os índices econômicos de capacidade contributiva objetiva: a renda, a circulação de riquezas e o patrimônio.....	162
5.2.2	Os conceitos de receita, faturamento e resultado da comercialização da produção rural.....	169
5.2.3	As materialidades vinculadas e a referibilidade.....	173

5.3	As materialidades residuais.....	176
6	CAPÍTULO VI – A NÃO CUMULATIVIDADE E AS CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS.....	180
6.1	As hipóteses de cumulação de tributos.....	180
6.2	A não cumulatividade tributária: definição, finalidade e as menções na Constituição de 1988.....	182
6.2.1	As sistemáticas da não cumulatividade tributária.....	188
6.2.1.1	<i>A não cumulatividade do ICMS e do IPI na Constituição.....</i>	192
6.2.1.2	<i>A não cumulatividade do PIS e da COFINS na Constituição.....</i>	194
6.2.2	Não cumulatividade como princípio constitucional.....	199
6.3	A não cumulatividade e as contribuições securitárias residuais.....	201
7	CAPÍTULO VII – AS CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: CASOS PENDENTES DE JULGAMENTO.....	205
7.1	Contribuição securitária do art. 22, IV, da Lei 8.212/91: serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.....	206
7.2	Contribuições securitárias devidas pelos produtores rurais pessoas jurídicas: art. 22-A, da Lei 8.212/91 e art. 25, da Lei 8.870/1994.....	209
7.3	Ressarcimento ao SUS (art. 32 da Lei 9.656/1998).....	213
	CONCLUSÕES.....	215
	REFERÊNCIAS.....	227

INTRODUÇÃO

O tema deste trabalho é o estudo dos requisitos constitucionais para o exercício da competência tributária residual pela União Federal, especificamente em matéria de contribuições sociais destinadas à seguridade social, na forma do art. 195, §4º, da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Busca-se, assim, contribuir para “desvelar o campo de atuação definido pelo legislador constituinte” e “identificar os limites constitucionalmente previstos”¹ para a instituição das contribuições securitárias residuais, na tentativa de afastar sua distorcida imagem de um verdadeiro “cheque em branco” entregue ao legislador federal, passível de ser utilizado ao seu alvedrio para sanar os anseios arrecadatários da União Federal².

Para viabilizar este estudo, foi necessário, primeiramente, fixar as principais premissas que envolvem as contribuições securitárias residuais, nos Capítulos I ao III.

No Capítulo I, sedimentou-se a diferença entre competência tributária impositiva e residual. Para tanto, foi identificado o que se entende por norma jurídica, princípios, regras de estrutura, regras de conduta, competência e competência tributária. Após a identificação das principais características desta última, analisou-se a rígida repartição das competências tributárias adotada pela CF/88, avaliando como foram segregadas as matérias passíveis de tributação para cada ente federado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Nessa oportunidade, foi firmado o entendimento no sentido de que os signos constitucionais, como aqueles usados para a identificação da competência tributária para a instituição dos impostos e das contribuições securitárias, são verdadeiros conceitos, premissa esta de grande relevância para a classificação da competência tributária em impositiva e residual.

O Capítulo II foi dedicado especificamente às contribuições, com a intenção de colaborar com o estudo desta polêmica figura, cuja natureza e regime jurídico ensejam acalorados debates entre renomados juristas.

¹ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: delimitação da competência impositiva. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 509.

² MACHADO, Hugo de Brito. Competência residual e contribuições de seguridade social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Contribuições previdenciárias: questões atuais**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 93.

Com efeito, é intensa a discussão acerca das contribuições, inexistindo uma aproximação uníssona da doutrina e da jurisprudência pátrias no trato desta figura³, não considerada por muitos como uma espécie tributária autônoma⁴ e por outros, sequer um tributo⁵. Em razão desta inconsistência teórica, está em franca ascensão a tributação por intermédio de contribuições, especialmente pela União Federal, eis que, como salienta Paulo Ayres Barreto “bastou chamar o tributo de contribuição para tudo se legitimar”⁶.

Além disso, como ente competente para a instituição da maioria das contribuições, a União se vale com frequência desta espécie tributária uma vez que, por possuir uma finalidade constitucionalmente dirigida, o produto de sua arrecadação não precisa ser repartido entre os demais entes federados, como ocorre com os impostos⁷. Contudo, em descompasso com a orientação constitucional, essa arrecadação é, por vezes, destinada para o financiamento de despesas gerais daquele ente federado, que não necessariamente atingem os órgãos, fundos ou despesas para as quais as contribuições tenham sido constitucionalmente afetadas⁸.

Neste contexto que se insere a análise traçada no Capítulo II, no qual, após sedimentar a natureza jurídica tributária das contribuições, foi feito um levantamento das propostas de classificação dos tributos apresentadas pela doutrina pátria para apresentar aquela adotada neste trabalho e identificar as classes tributárias nas quais se enquadram as contribuições constantes do texto constitucional. As contribuições securitárias foram

³ Cf. HORVATH, Estevão. As contribuições na Constituição brasileira: ainda sobre a relevância da destinação do produto da sua arrecadação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, p. 122, 2008.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 74-78; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Não Cumulatividade Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Não Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2009b. p. 449-482. p. 405-408 e CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 595-670.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 70; MÉLEGA, Luiz. Regime jurídico das contribuições na Carta Política de 1988. In: **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1992. v. 11/12. p. 3.294-3.295; ROCHA, Valdir de Oliveira. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. v. 302 e MARTINEZ, Wladimir Novaes. Natureza jurídica da contribuição previdenciária na Carta Magna de 1988. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Contribuições previdenciárias: questões atuais**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 244-245, especificamente quanto às contribuições sociais.

⁶ BARRETO, Paulo Ayres. Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Tributação e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011b. p. 535.

⁷ Em didática explicação de Luís Eduardo Schoueri, “se a União necessita de R\$ 1,00 de receita, precisa aumentar seus impostos em cerca de R\$ 2,00, ou, alternativamente, aumentar uma contribuição social nos R\$ 1,00 originais. É evidente que o legislador federal não tem estímulo em suportar o desgaste político do aumento exagerado dos impostos se não terá a receita correspondente. Daí não se estranhar a importância que hoje se dá” às contribuições (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 206).

⁸ Um exemplo de desvinculação de parcela do produto da arrecadação das contribuições está indicado no art. 76 do ADCT, incluído pela EC 20/2000 e com atual redação dada pela EC 68/2011, cuja constitucionalidade é debatida no item 3.5 do Capítulo III.

posicionadas dentro desta proposta de classificação a partir da identificação das classes de contribuições especiais constantes da CF/88.

O Capítulo III foi reservado ao estudo das contribuições securitárias, instaurado a partir da verificação das ações que envolvem a Seguridade Social constantes dos artigos 194 e seguintes da CF/88. Na oportunidade, a referibilidade foi vislumbrada como um novo critério de distinção entre estas contribuições, respaldando a apresentação de proposta de classificação específica que resultou na identificação de três espécies distintas de contribuições securitárias.

Em seguida, na tentativa de delinear os regimes jurídicos de cada espécie identificada, foram levantados os princípios e as regras de estrutura aplicáveis no exercício da competência impositiva das contribuições securitárias com a identificação, por exemplo, das imunidades aplicáveis. Verificadas as peculiaridades de cada espécie, foram estruturadas as regras matrizes de incidência tributária dessas contribuições.

Para concluir a análise das contribuições securitárias, foram tecidas considerações quanto à necessidade da destinação do produto da arrecadação à Seguridade Social, avaliando os possíveis efeitos de um desvio de recursos nos âmbitos constitucional, legal e infralegal.

Fixadas as premissas em torno da competência tributária, das contribuições especiais e das contribuições securitárias, restou viabilizado o estudo dos limites específicos para o exercício da competência tributária residual em matéria de contribuições destinadas à seguridade social, delineados no art. 195, §4º e no art. 154, I, ambos da CF/88.

Para garantir uma análise didática desses requisitos específicos do exercício da competência residual das contribuições, eles foram identificados de forma resumida ao final do Capítulo III, passando a ser delineados de forma pormenorizada em cada capítulo seguinte.

Dessa forma, no Capítulo IV foram abordadas as questões que envolvem a regra de estrutura procedimental referente à forma legislativa a ser observada para a instituição das contribuições securitárias residuais, qual seja, a lei complementar.

O Capítulo V foi dedicado às questões que envolvem a regra de estrutura material que restringe os fatos passíveis de serem eleitos pelo legislador para a instituição das contribuições securitárias residuais. Após a identificação dos fatos tributáveis previstos no texto constitucional, buscou-se realizar a difícil tarefa de apontar, ao menos de forma ilustrativa, novas materialidades não previstas na CF/88 que são suscetíveis de compor a

hipótese tributária da regra matriz de incidência tributária das contribuições securitárias residuais, como, por exemplo, a marca de uma pessoa jurídica.

Por fim, no Capítulo VI foram traçadas as considerações especificamente quanto ao princípio da não cumulatividade, identificando-se, à luz da CF/88, as situações para as quais seja passível de aplicação e as sistemáticas passíveis de serem eleitas pelo legislador para que seja concretizado. Ao final, foram avaliadas as espécies de contribuições securitárias residuais para as quais tal princípio se mostra como uma exigência constitucional.

O enfoque pragmático da pesquisa foi dado no Capítulo VII, com a análise casuística das contribuições securitárias residuais. Para garantir o exame de contribuições securitárias residuais que possuam reconhecido relevo jurídico, o levantamento de casos se restringiu aos processos pendentes de julgamento do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade e com repercussão geral já reconhecida (na forma do art. 543-B, do Código de Processo Civil (CPC)).

Assim, à luz das conclusões alcançadas neste trabalho quanto às contribuições securitárias residuais, analisou-se a constitucionalidade das contribuições securitárias devidas pelas tomadoras de serviços de cooperados intermediados por cooperativas de trabalho (art. 22, IV, Lei 8.212/91), devidas pelas agroindústrias (art. 22-A, Lei 8.212/91) e pelos produtores rurais pessoas jurídicas (art. 25, Lei 8.870/94). Além disso, sedimentada a natureza de verdadeira contribuição securitária dos valores pagos pelos planos de saúde privado a título de ressarcimento ao Sistema único de saúde (SUS), a constitucionalidade desta exação foi igualmente posta em xeque.

CAPÍTULO I

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA RESIDUAL

1.1 A competência tributária e suas características

1.1.1 As normas jurídicas e a competência

A ideia de repartição de competências é inerente ao modelo de Estado Federal adotado pelo Brasil, considerando-se que o Federalismo “constitui uma forma de Estado calcada na descentralização do poder político, repartindo-se as competências e atribuições entre os entes que formam a União ou o Estado Federal, [...] sob uma única ordem constitucional”⁹.

Na sintética definição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior¹⁰, competência nada mais é do que a capacidade juridicamente estabelecida aos entes federados¹¹ de criar normas jurídicas. Mas o que se entende por norma jurídica?

Para Paulo de Barros Carvalho “a norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos positivos”¹². Trata-se, assim, do resultado de um processo de interpretação¹³ instaurado a partir da leitura dos textos prescritivos (constitucionais, legais

⁹ ELALI, André de Souza Dantas. O Federalismo Fiscal Brasileiro - algumas notas para reflexão. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 69, p. 7, 2006.

¹⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. In: **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. ano 14. v. 11/12. p. 3.069.

¹¹ Os entes federados, igualmente denominados ao longo deste trabalho de pessoas políticas de direito público, são “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”, identificados no art. 18 da CF/88, que compõem “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil”.

¹² CARVALHO, 2011, p. 40.

¹³ Em conformidade com Paulo de Barros Carvalho, a interpretação parte do “plano da literalidade textual (S1), que compõe o texto em sentido estrito (TE), passando, mediante o processo gerador de sentido, para o plano do conteúdo dos enunciados prescritivos (S2), até atingir a plena compreensão das formações normativas (S3), e a forma superior do sistema normativo (S4), cujo conjunto integra o texto em sentido amplo (TA). Esse processo interpretativo encontra limites nos horizontes de nossa cultura (H1 e H2), pois fora dessas fronteiras não é possível a compreensão. Na visão hermenêutica adotada, a interpretação exige uma pré-compreensão que a antecede e a torna possível” (CARVALHO, 2011, p. 165-166).

ou infralegais) constantes do direito positivo¹⁴. Como salienta Gabriel Ivo:

As normas jurídicas não estão aí independentemente do homem. O homem as constrói. E constrói em dois momentos. Quando faz ingressar por meio dos instrumentos introdutórios os enunciados prescritivos e depois quando, a partir dos enunciados, postos pelo legislador, constrói a sua significação, a norma jurídica.¹⁵

Esta aceção de norma jurídica¹⁶ é igualmente adotada por Eros Grau, o qual afirma que “da interpretação dos textos resultam as normas”¹⁷, e por Humberto Ávila para quem “norma não é o texto nem o conjunto deles, mas o conteúdo de sentido construído a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Os dispositivos consistem no objeto da interpretação; as normas, no seu resultado”¹⁸.

Dessa forma, as normas jurídicas são resultado do processo interpretativo dos textos prescritivos, enunciados veiculados em forma de escrita¹⁹ constantes do direito posto.

¹⁴ O direito positivo, direito posto ou ordenamento, em conformidade com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, é “o complexo de normas jurídicas válidas num determinado país”, que se encontra vertido em “linguagem prescritiva (prescreve comportamentos)” e é orientado pela “lógica deontica (lógica do dever-ser, lógica das normas)”, segundo a qual as prescrições são válidas ou não válidas (CARVALHO, 2011, p. 34-36). Como elucida Robson Maia Lins, as normas deonticas “valoram uma determinada ação como lícita ou ilícita imputando um dever ou uma sanção ao sujeito que a pratique” (LINS, Robson Maia. As normas jurídicas e o tempo jurídico. In: CARVALHO, Paulo de Barros; ROBLES, Gregório (Coord.). **Teoria Comunicacional do Direito: Diálogo entre Brasil e Espanha**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 498). O direito positivo difere-se da Ciência do Direito que, a partir da “lógica apofântica (lógica das ciências, lógica alética)”, ordena o direito posto, utilizando-se de uma linguagem descritiva, com proposições verdadeiras ou falsas. Difere-se da Ciência do Direito que, a partir da “lógica apofântica (lógica das ciências, lógica alética)”, ordena o direito posto, utilizando-se de uma linguagem descritiva, com proposições verdadeiras ou falsas (CARVALHO, 2011, p. 34-36).

¹⁵ IVO, Gabriel A incidência da norma jurídica: o cerca da linguagem. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 79. p. 188, 2000.

¹⁶ A aceção de norma jurídica adotada neste trabalho não é de qualquer forma pacífica na doutrina pátria. Luís Roberto Barroso traz entendimento diferenciado, apontando ainda distintas aceções de norma jurídica apontadas na doutrina. Para este autor, norma jurídica é o próprio texto legal, como “ato jurídico emanado do Estado, com caráter de regra geral, abstrata e obrigatória, tendo como finalidade o ordenamento da vida coletiva” (BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição Brasileira**. 5. ed. Rio de Janeiro; São Paulo: Renovar, 2001. p. 75-77).

¹⁷ GRAU, Eros. Os princípios são regras. In: DE LUCCA, Newton; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta (Coord.). **Direito Constitucional Contemporâneo: homenagem ao professor Michel Temer**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 274.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011a. p. 30.

¹⁹ Entende-se aqui em conformidade com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho que “as normas encontram base empírica na literalidade dos enunciados expressos que, em si mesmos, não são normas jurídicas” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 43.). O substrato material, o suporte físico, o texto é essencial em qualquer sistema de signos, sendo que “o desenvolvimento hermenêutico fixará nessa instância material todo o apoio de suas construções” (CARVALHO, P., 2010, p. 37). Em sentido contrário, Ávila (2011a, p. 30-31) entende que não é necessária a correspondência entre a norma e o enunciado prescritivo, sendo possível que haja norma sem um dispositivo específico que lhe dê suporte.

Ordinariamente, as normas jurídicas são classificadas em regras e princípios.²⁰

As regras são normas jurídicas que prescrevem o comportamento, veiculando uma decisão tomada pelo legislador quanto à conduta a ser praticada (regras de conduta) ou a parcela do poder a ser exercida pelo destinatário (regras de estrutura), afastando-se, portanto, o aspecto subjetivo do legislador e do aplicador.²¹

Os princípios, por sua vez, são normas jurídicas que introduzem “valores relevantes para o sistema, influenciando rigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica”²². Trata-se, assim, de normas jurídicas dotadas de elevado grau de abstração (número indeterminado de situações) e generalidade (atingem um número indeterminado de pessoas) que veiculam os fins a serem atingidos pelo comportamento prescrito pelas regras.

Como normas que reconhecem valores incrustados no sistema, os princípios possuem uma eficácia contributiva, informando a produção normativa, atuando como verdadeiros vetores axiológicos para conferir conteúdo, sentido e alcance à mensagem legislada, bem como para a própria compreensão e interpretação do ordenamento²³. E, em função de seu amplo conteúdo axiológico, é garantido um elevado grau de subjetividade para a aplicação dos princípios, dependendo de uma decisão subjetiva, de cunho ideológico, para serem identificados pelo aplicador.²⁴

Exatamente em razão da eficácia decisiva das regras contraposta à eficácia contributiva dos princípios, que as regras prevalecem²⁵ na hipótese de um “confronto

²⁰ Não se adentrará nos pormenores em torno da grande discussão doutrinária quanto aos princípios e regras por demandar uma análise que foge às lindes deste trabalho, sendo que, para a definição de princípios e regras e a distinção entre estas normas foi tomada uma decisão interpretativa para o trabalho desenvolvido, como sugerido por Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. *Princípios e Sobreprincípios na Interpretação do Direito*. In: DE LUCCA, Newton; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta (Coord.). **Direito Constitucional Contemporâneo: homenagem ao professor Michel Temer**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 282). Trazendo distintos posicionamentos doutrinários nacionais e estrangeiros quanto aos princípios e regras, confira Ávila, 2011a, p. 30-64.

²¹ ÁVILA, Humberto. Regra-matriz *versus* princípios. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 69.

²² CARVALHO, 2012, p. 284.

²³ Raciocínio delineado em conformidade com Carvalho (2012, p. 281), Ávila (2008, p. 69), Barreto, P. (BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, destinação e controle**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011a. p. 16) e Luís Roberto Barroso, que define os princípios como “as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui” (BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 155).

²⁴ Cf CARVALHO, 2012, p. 286 e ÁVILA, 2008, p. 71.

²⁵ Como frisa Luís Roberto Barroso, inexistente hierarquia vertical entre princípios e regras, eis que “todas as normas constitucionais encontram-se no mesmo plano” (BARROSO, 2009, p. 156). Contudo, em se ocorrendo um conflito horizontal, a questão quanto à prevalência das regras sobre os princípios não se mostra

horizontal entre regras e princípios”²⁶. Com efeito, não cabe ao intérprete “afastar, sem mais, a decisão tomada pela Constituição por meio de suas regras”²⁷.

Ademais, por se tratarem de vetores axiológicos, os princípios são concretizados através das regras, tendo em vista que eles “exercem uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença”²⁸. Como frisa Paulo Ayres Barreto, os princípios depreendidos da Constituição “estão submetidos às regras insertas no mesmo Texto, que lhe darão feição mais específica, permitindo melhor controle de sua realização”²⁹.

Assim, as normas jurídicas, classificadas de princípios ou regras, são o resultado interpretativo dos enunciados constantes dos textos normativos.³⁰ Em conformidade com as lições de Paulo de Barros Carvalho, esses textos são identificados como instrumentos introdutórios de normas, e podem ser primários ou secundários.³¹

Os instrumentos primários ou “lei na acepção lata”, são aqueles “veículos credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no universo jurídico brasileiro”. Além da já mencionada Constituição Federal, são instrumentos primários a lei complementar, a lei ordinária, a lei delegada, as medidas provisórias, o decreto-legislativo e as resoluções. Todos os demais “diplomas regradores da conduta humana”, que não inovam no mundo jurídico e se subordinam à prescrição legal, são instrumentos secundários ou derivados, tais como “os decretos regulamentadores, as instruções ministeriais, as portarias, circulares, ordens de serviço, etc”³².

Para que a norma jurídica seja admitida como válida, pertencendo ao sistema jurídico³³ dentro da lógica deôntica que orienta o Direito Positivo, é necessário que seu

de qualquer forma pacífica na doutrina. O posicionamento adotado neste trabalho é pela prevalência da regra como mencionado por Humberto Ávila, entendimento este partilhado por Manoel Gonçalves Ferreira Filho, para quem “se princípio e regra estiverem no mesmo plano, a prevalência deve ser da regra, que enuncia, por definição, um mandamento explícito, e não do princípio que é naturalmente vago” (FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. *Princípios e regras em Direito Constitucional: contribuição para uma polêmica doutrinária*. In: DE LUCCA, Newton; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta (Coord.). **Direito Constitucional Contemporâneo: homenagem ao professor Michel Temer**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 298).

²⁶ ÁVILA, 2008, p. 74.

²⁷ *Ibid.*, p. 74.

²⁸ CARVALHO, 2011, p. 197.

²⁹ BARRETO, 2011a, p. 20.

³⁰ Textos normativos que veiculam normas gerais e abstratas, por isso, instrumentos primários e secundários. Quanto às normas individuais e concretas (essenciais para a incidência), vide item 3.4.1.1 do Capítulo III.

³¹ CARVALHO, 2011, p. 91.

³² *Ibid.*, p. 90.

³³ Adota-se o posicionamento de Gabriel Ivo, para quem validade “consiste na relação de pertencibilidade de um documento normativo com um determinado sistema jurídico”, sendo sistema jurídico sinônimo de ordenamento jurídico (IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 114-115).

instrumento introdutório seja editado em conformidade com a norma de hierarquia superior. Isso porque “os enunciados prescritivos não se encontram uns ao lado dos outros, mas dispostos de maneira escalonada, onde os inferiores retiram seu fundamento de validade dos superiores”³⁴.

No ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição Federal desempenha o papel de “instrumento introdutor de normas do supremo”³⁵, do qual todos os instrumentos introdutórios retiram seu fundamento de validade³⁶. Assim, do texto constitucional é que são depreendidas normas que trazem as diretrizes para a produção normativa por parte de todos os entes da Federação³⁷, igualmente denominadas de regras de estrutura, cujo objeto é a forma de “criação, modificação e expulsão das normas jurídicas”³⁸.

Com efeito, como dito, as regras jurídicas se voltam à prescrição de um comportamento. Contudo, a depender do comportamento regulado, tais regras podem ser classificadas como regras de conduta e regras de estrutura. Enquanto as primeiras são voltadas ao direcionamento da “conduta das pessoas, nas relações intersubjetivas”³⁹ as regras de estrutura são as normas organizacionais⁴⁰, cujo comportamento prescrito é o de produção de novos enunciados dos quais são depreendidas novas normas. Nas lições de Norberto Bobbio, as regras de estrutura são:

[...] as normas para a produção jurídica: quer dizer, como as normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica. Elas não regulam o comportamento, mas o modo de regular um comportamento, ou, mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir normas.⁴¹

Diferentemente das regras de conduta, que vinculam um fato de possível ocorrência e uma consequência, as regras de estrutura não trazem um juízo hipotético no antecedente

³⁴ IVO, 2006, p. 116.

³⁵ Ibid., p. 117.

³⁶ No mesmo sentido é a lição de José Afonso da Silva, para quem a Constituição Federal “é a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais” (SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo, Malheiros, 2006. p. 46).

³⁷ Como salienta Gilberto de Castro Moreira Júnior, “a Constituição Federal é o instrumento de integração” entre as distintas ordens jurídicas editadas por cada um dos entes federados, sendo que “ela gera a estabilidade normativa, que é imprescindível à existência do Estado Federal” (MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. *Reformulação do Federalismo no Brasil*. In: **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995a. v. 14. p. 111).

³⁸ BARRETO, P., 2011a, p. 7.

³⁹ CARVALHO, 2011, p. 317.

⁴⁰ Luís Roberto Barroso identifica as normas de estrutura ou de competência como normas constitucionais de organização destinadas “à ordenação dos poderes estatais, à criação e estruturação de entidades e órgãos públicos, à distribuição de suas atribuições, bem como à identificação e aplicação de outros atos normativos” (BARROSO, 2001, p. 95).

⁴¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10. ed. Brasília: Editora UNB, 1999. p. 45.

normativo, mas um verdadeiro dado: “dado o fato da existência do órgão legislativo”⁴². A importância dessa norma é a sua prescrição, que direciona a atuação do órgão legislativo para a criação das regras de conduta⁴³.

Da mesma forma, os efeitos do descumprimento de tais normas são distintos. Como alerta Tércio Sampaio Ferraz Júnior⁴⁴, enquanto o descumprimento das regras de conduta enseja responsabilidade ao infrator, não atentando necessariamente “contra a eficácia do ato jurídico”, são nulas as normas jurídicas ou atos jurídicos respaldados em instrumentos editados em desconformidade com uma regra de estrutura.

Assim, como instrumento supremo de introdução de regras de estrutura no ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição Federal veicula os enunciados que prescrevem os comportamentos que envolvem a criação de novas normas jurídicas, trazendo especificamente os procedimentos, as matérias e as pessoas autorizadas a emitirem instrumentos primários⁴⁵ introdutórios de normas.

Descumpridas quaisquer das regras de estrutura depreendidas do texto constitucional, os correspondentes enunciados normativos editados nascem eivados de nulidade e as normas jurídicas deles desprendidas são inválidas, não guardando relação de pertinência com o ordenamento jurídico por serem inconstitucionais⁴⁶.

Dentro desse contexto, em consonância com o conceito de Tércio Sampaio Ferraz Júnior⁴⁷, a competência consiste na regra de estrutura depreendida do texto constitucional que identifica a pessoa (ente/órgão) que tem a capacidade de criar novos enunciados prescritivos dos quais são depreendidas normas jurídicas. Trata-se do “marco normativo de atuação dos órgãos”, eis que “cada órgão atua dentro da sua competência”⁴⁸.

Contudo, os novos instrumentos introdutórios de normas expedidos pelas pessoas competentes apenas serão válidos quando editados em atenção aos princípios, como

⁴² CARVALHO, 2010, p. 63.

⁴³ Sendo o objetivo das regras de conduta de atingir os “comportamentos interpessoais”, modalizados “deonticamente como obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (O)” (CARVALHO, 2010, p. 62).

⁴⁴ FERRAZ JÚNIOR, 1992, p. 3.069-3.070.

⁴⁵ Considerando-se o enfoque proposto, não serão objeto de estudo neste trabalho as normas de estrutura de hierarquia inferior à Constituição que veiculem normas de estrutura que autorizem a expedição de instrumentos introdutórios secundários.

⁴⁶ Novamente se valendo das lições de Gabriel Ivo, “a violação das normas de produção normativa causa um vício no documento produzido; o vício, por sua vez, é a causa da invalidade a ser promovida na forma estabelecida pelo sistema jurídico” (IVO, 2006, p. 124-125). Da mesma forma, evidencia Luís Roberto Barroso que, “por força da supremacia constitucional, nenhuma manifestação de vontade pode subsistir validamente se for incompatível com a Lei Fundamental” (BARROSO, 2009, p. 165).

⁴⁷ FERRAZ JÚNIOR, 1992.

⁴⁸ IVO, 2006, p. 125.

vetores axiológicos da produção normativa, e às regras de estrutura que trazem os procedimentos a serem seguidos e delimitam a matéria passível de disciplina.

Com efeito, o exercício da competência é regulado pelo procedimento específico ditado pela Constituição, abrangendo todos os atos que envolvem o processo legislativo de produção, “da iniciativa até a publicação”⁴⁹. Além disso, há regras de estrutura que delimitam a matéria⁵⁰, “as condutas que podem ser reguladas”⁵¹.

Assim, além dos princípios aplicáveis, três conjuntos de regras de estrutura depreendidas dos enunciados prescritivos constitucionais atuam de forma concomitante quando do estudo da competência. Uma vez identificado o ente competente (conjunto de regras de estrutura de competência), devem ser analisados, intrinsecamente, os procedimentos a serem seguidos pelo ente competente (conjunto de regras de estrutura procedimentais) e os limites relativos à matéria passível de disciplina (conjunto de regras de estrutura materiais). Na sintética abordagem de Gabriel Ivo:

As normas de produção jurídica podem ser identificadas como de competência, de procedimento e de limites materiais. Separadas para fins cognitivos, atuam juntas de forma inseparável. A competência pressupõe um conteúdo que será desenvolvido por meio de um procedimento. Competência, conteúdo e procedimento.⁵²

Feitas essas considerações, parte-se para o enfoque tributário da figura da competência.

1.1.2 A acepção de competência tributária

A cobrança de tributos se apresenta como a forma mais agressiva de intervenção do Poder Público na seara do particular, privando-lhe de seu patrimônio em prol do interesse público de manutenção do Estado e de financiamento das atividades por ele exercidas. Inicialmente⁵³, tal atividade era exercida pelo Poder Público através do emprego da força,

⁴⁹ Ibid., p. 127.

⁵⁰ “A matéria deve ser vista, inicialmente, em relação à possibilidade da sua regulação por determinado instrumento introdutor de normas. Ultrapassado esse aspecto, a matéria deve ser analisada na maneira como restou regulada. Ou seja, a possibilidade da regulação mesma da matéria, e depois, a forma como a matéria foi tratada pelo instrumento jurídico. A distinção é pertinente porquanto proporciona vícios distintos. Se a matéria não puder ser veiculada por determinado instrumento introdutor, o vício se instala. Independentemente da forma como ela, a matéria, foi regulada conforme a Constituição. O vício não estaria exatamente no conteúdo, mas em função de o conteúdo estar veiculado por um instrumento inadequado” (IVO, 2006, p. 132-133).

⁵¹ Ibid., p. 132.

⁵² Ibid., p. 152.

⁵³ Trazendo um detalhado histórico da tributação e as formas de Estados: SCHOUERI, 2011, p. 15-28.

no exercício do denominado poder de tributar, assim entendido como “o primitivo exercício da exigência de tributos por quem não necessitava de outro fundamento senão a força”⁵⁴.

Contudo, “do entrecchoque incessantemente mantido pelos detentores do poder estatal e seus subordinados, foi ocorrendo a progressiva jurisfação do poder de tributar, passando a constituir o chamado direito de tributar”⁵⁵ como uma atribuição jurídica garantida a determinados entes para instituírem, exigirem e disciplinarem as exações tributárias. Este relevante papel jurídico de estabelecer as diretrizes a serem observadas para o exercício do direito de tributar pelo Poder Público é desempenhado pela Constituição. Como leciona Roque Antônio Carrazza, “o movimento chamado ‘constitucionalismo’ surgiu, basicamente, para eliminar os poderes até então ilimitados do Estado”⁵⁶.

Assim, com a delimitação jurídica pela Constituição do poder outrora ilimitado exercido pelo Estado, afirma-se que o Poder Público não mais possui o poder de tributar, expressão que aduz a soberania na atuação⁵⁷, mas sim a competência para tributar⁵⁸. Como uma atribuição jurídica garantida ao Estado para instituir e disciplinar os tributos, a competência tributária identifica a pessoa (ente/órgão) que tem a capacidade de criar novos enunciados prescritivos dos quais são depreendidas normas jurídicas tributárias. Na sintética abordagem de Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto:

O poder tributário – enquanto atributo da soberania de que dotado o Estado – tem, no Brasil, o seu exercício disciplinado inteira e rigidamente pela Constituição. As pessoas político-constitucionais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) receberam, da Constituição, faixas circunscritas de competência tributária (isto é, competência legislativa para instituir tributos). Ao delinear o perímetro dessas competências, a Constituição estabeleceu contornos nítidos, de modo que o perfil por ela desenhado resulta da conjugação de

⁵⁴ CORRÊA, Walter Barbosa. Tensão entre direito de tributar e poder de tributar no direito tributário brasileiro. In: MACHADO, Brandão. **Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 207.

⁵⁵ CORRÊA, 1984, p. 208.

⁵⁶ CARRAZZA, 2010, p. 417.

⁵⁷ LIMA, Rogério. O interesse jurídico protegido na interpretação da norma tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 74, p. 115, nov. 2001.

⁵⁸ Nas palavras de Regina Helena Costa: “O poder tributário é expressão do poder político, consequência do *jus imperium* do Estado. Como manifestação da soberania estatal, é originariamente ilimitado. Uma vez definida a organização jurídica do Estado, o poder tributário, até então ilimitado, passa a sujeitar-se a normas definidoras de seu exercício: nasce, assim, a competência tributária, que se traduz no poder tributário juridicamente delimitado. [...] No Brasil o veículo de atribuição de competências, inclusive tributárias, é a Constituição da República. Tal sistemática torna-se especialmente relevante em um Estado constituído sob a forma federativa, com a peculiaridade do convívio de três ordens jurídicas distintas: a federal, a estadual/distrital e a municipal” (COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 54-55).

prerrogativas expressas e rígidas, com vedações também claras e hirtas. Isso significa que o âmbito da competência tributária constitucionalmente outorgada é demarcado pelas balizas postas pela própria Constituição.⁵⁹

Consoante delineado no item anterior, a regra de estrutura de competência está aliada aos conjuntos de regras de estrutura de procedimento e de limites materiais, sendo todas elas normas de produção jurídica que “atuam juntas de forma inseparável”⁶⁰.

Com efeito, ao se estudar a competência tributária, é necessário avaliar se há qualquer exigência formal específica a ser seguida pelo ente competente, tal como para a instituição dos empréstimos compulsórios (art. 148, CF/88) e dos impostos e contribuições residuais (art. 154, I e 195, § 4º, CF/88), para os quais é exigido instrumento introdutor primário próprio (lei complementar), observando-se o procedimento legislativo específico.

Da mesma forma, torna-se crucial a análise das regras que especifiquem a matéria passível de regulação, dentre as quais as normas depreendidas do texto constitucional que veiculam imunidades, identificando-se as matérias que estão subtraídas da tributação, não podendo compor o antecedente da regra matriz de incidência tributária.⁶¹

Além disso, depreende-se do texto constitucional alguns princípios que afetam a escolha de matérias suscetíveis de tributação pelo ente competente, como o da legalidade (art. 150, I, CF/88), da isonomia (art. 150, II, CF/88), do não confisco (art. 150, IV, CF/88), da uniformidade da tributação nacional (art. 151, I, CF/88), dentre outros.⁶²

Com isso, o estudo da regra de estrutura de competência tributária, como capacidade do ente federado de criar novas normas (legislar⁶³), envolve necessariamente os princípios e as correspondentes regras de procedimento e de matéria. Diante das distintas normas que envolvem o exercício da competência tributária, os signos *competência tributária* ou *norma de competência tributária*⁶⁴ são comumente utilizados para abranger não apenas a regra de estrutura de competência, mas também os princípios e os outros dois conjuntos de regras de estrutura envolvidos na instituição e disciplina dos tributos (procedimento e matéria).

⁵⁹ BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades constitucionais**: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 11.

⁶⁰ IVO, 2006, p. 152.

⁶¹ Quanto às imunidades, *vide* item 3.4.2 do Capítulo III.

⁶² Quanto aos princípios tributários, *vide* item 3.4.3 do Capítulo III.

⁶³ Conforme alerta Geraldo Ataliba “a Constituição atribui exclusivamente ao Poder Legislativo a faculdade de exercer a competência da pessoa jurídica da qual esse Legislativo seja órgão” (ATALIBA, Geraldo. Lei complementar em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 13, n. 48, p. 89, abr/jun. 1989).

⁶⁴ *Vide* os itens 3.3 a 3.5 do Capítulo III quanto à norma de competência das contribuições securitárias.

Exatamente por considerar a aplicação concomitante dessas diferentes regras de estrutura e princípios no exercício da competência, que Paulo de Barros Carvalho⁶⁵ conceitua a competência tributária como “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”. No mesmo sentido, para Paulo Ayres Barreto⁶⁶, a competência tributária consiste na especificação, pela Constituição Federal, do “espectro de atuação legiferante em matéria tributária”.

Da mesma forma, mas em uma abordagem mais restritiva do signo competência tributária, Roque Antônio Carrazza⁶⁷ a define como a “faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*, tributos”. Em sentido semelhante, Luís Eduardo Schoueri⁶⁸ distingue a competência tributária da competência legislativa, sendo a primeira aquela que “versa sobre a instituição de tributos” e a segunda a que “cogita das normas gerais tributárias.”

Depreende-se que esses posicionamentos trazem uma aproximação uníssona quanto à competência tributária, como a atribuição legislativa dos entes federados para criar novos enunciados prescritivos que disciplinem os tributos, observados os princípios e as regras de estrutura de competência, de procedimento e de matéria.

A diferença consta na extensão do termo em seu aspecto material. Enquanto para Paulo de Barros Carvalho⁶⁹ e Paulo Ayres Barreto⁷⁰ a competência tributária é dotada de uma acepção mais ampla, para abranger a capacidade de criação de quaisquer instrumentos primários introdutórios de normas jurídicas que disciplinem os tributos, Roque Antônio Carrazza⁷¹ e Luís Eduardo Schoueri⁷² adotam uma acepção mais restrita, para abranger a capacidade de edição de novos enunciados prescritivos (lei em sentido estrito) que tratem, apenas, da instituição dos tributos.

Como dito, a norma de competência tributária se refere à atribuição legislativa⁷³ dos entes federados de expedirem enunciados prescritivos dos quais são depreendidas as normas jurídicas em matéria tributária, em estrita observância das regras de estrutura que

⁶⁵ CARVALHO, 2011, p. 270.

⁶⁶ BARRETO, P., 2011a, p. 28.

⁶⁷ CARRAZZA, 2010, p. 512.

⁶⁸ SCHOUERI, 2011, p. 237.

⁶⁹ CARVALHO, 2011.

⁷⁰ BARRETO, P., 2011a.

⁷¹ CARRAZZA, 2010.

⁷² SCHOUERI, 2011.

⁷³ Em se considerando o enfoque deste trabalho na competência para a instituição de contribuições residuais, não será analisada a denotação semântica da “competência tributária infralegislativa”, identificada por Gama (2011, p. 281), abrangendo a competência para editar instrumentos introdutórios secundários de normas relativas à matéria tributária (Decretos, portarias etc.).

atribuem a capacidade aos entes políticos, das regras de estrutura de procedimento, das regras de estrutura de matéria e dos princípios.

Ora, a norma que trata especificamente da instituição dos tributos, denominada de norma jurídica tributária em sentido estrito ou regra matriz de incidência tributária⁷⁴, se apresenta como uma das regras de conduta cuja expedição é regulada pela Constituição Federal. Trata-se da regra que associa “a um fato de possível ocorrência uma consequência, consistente na relação jurídica que se instala entre sujeito ativo e sujeito passivo, em torno da obrigação de pagar uma determinada importância em dinheiro”⁷⁵.

Além disso, especificamente para algumas classes de tributos⁷⁶, a Constituição traz enunciados prescritivos que igualmente se referem à instituição, disciplinando a expedição de regra de conduta que exige a destinação do montante arrecadado para as finalidades constitucionais especificadas no texto constitucional⁷⁷. Dessa forma, além da regra matriz de incidência tributária, a Constituição também disciplina a expedição da regra de conduta de destinação a ser observada para a instituição de tributos específicos, tal como as contribuições.

Contudo, além das regras que tratam da instituição dos tributos, identificam-se ainda outras regras de conduta específicas em matéria tributária cuja expedição é igualmente regulada pelo texto constitucional, tais como as regras concernentes à obrigação, ao lançamento, à prescrição e à decadência (art. 146, III, CF/88).

Sob tal perspectiva, considerando-se as distintas regras de conduta em matéria tributária cuja expedição é disciplinada pela Constituição Federal, não abrangendo apenas normas concernentes à instituição dos tributos, adota-se o posicionamento defendido por Paulo de Barros Carvalho⁷⁸ e Paulo Ayres Barreto⁷⁹.

Assim, entende-se que a norma de competência tributária, ou simplesmente competência tributária, encerra a atribuição legislativa das pessoas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) para que legislem em matéria tributária, editando, em conformidade com todas as regras de estrutura e princípios aplicáveis, os instrumentos introdutórios primários dos quais são depreendidas quaisquer das regras de conduta em matéria tributária.

⁷⁴ CARVALHO, 2011, p. 297.

⁷⁵ BARRETO, P., 2011a, p. 149.

⁷⁶ Vide item 2.2 do Capítulo II.

⁷⁷ Vide item 3.3 e 3.5 do Capítulo III, quanto à norma de competência e a regra de conduta de destinação, respectivamente, das contribuições securitárias.

⁷⁸ CARVALHO, 2011.

⁷⁹ BARRETO, P., 2011a.

Entretanto, é importante frisar que, ao longo deste trabalho, o termo competência tributária será utilizado em seu sentido estrito⁸⁰, restrito à matéria de instituição dos tributos (regra matriz de incidência e regras de destinação). Isso porque, considerando o enfoque deste trabalho no exercício da competência residual para a instituição de contribuições, as regras de estrutura que estão voltadas às matérias que não se refiram especificamente à instituição tributária (tais como as regras de conduta referentes ao lançamento, prescrição, etc.), não serão objeto de estudo.

De toda forma, a utilização restrita do termo competência tributária não prejudica de qualquer forma sua ampla acepção, como um conjunto de normas (regras de estrutura de competência, de procedimento e de matéria e princípios) que autorizam as pessoas políticas a legislar sobre matéria tributária.

1.1.3 As características da competência tributária

Ao tratar da competência tributária em seu sentido estrito, Roque Antônio Carrazza⁸¹, aponta seis atributos que a caracterizam, quais sejam: (i) indelegabilidade; (ii) incaducabilidade; (iii) irrenunciabilidade; (iv) privatividade; (v) inalterabilidade; e (vi) facultatividade de exercício. Considerando-se a relevância do tema para este estudo, que fornece elementos para uma melhor compreensão da figura, analisam-se a seguir as características intrínsecas da competência tributária apontadas pela doutrina pátria.

Primeiramente, aponta-se a **indelegabilidade** da competência tributária, eis que apenas o ente político para quem a competência foi constitucionalmente atribuída poderá proceder ao seu exercício, com a instituição do tributo nos moldes formais e materiais especificados pelo texto constitucional. Nas lições de Roque Carrazza, “quando o Texto Constitucional outorga uma competência, visa a promover um interesse público, que só se considera atingível por intermédio da atuação do titular escolhido”⁸².

Neste ponto, essencial é apontar a diferença entre a competência tributária e a denominada capacidade tributária ativa. Enquanto a primeira, em seu sentido estrito, abrange a atribuição legislativa para instituir tributos sendo, como dito, indelegável, a

⁸⁰ Como o feito por Paulo de Barros Carvalho, que salientou que, como a locução competência tributária possui uma multiplicidade de traços significativos “cabe-nos tão somente especificar o sentido em que estamos empregando a dicção, para afastar, por esse modo, as possíveis ambigüidades” (CARVALHO, P. , 2011, p. 270).

⁸¹ CARRAZZA, 2010, p. 526-708.

⁸² CARRAZZA, 2010, p. 682.

capacidade tributária ativa abrange as “funções de arrecadar ou fiscalizar tributos”, na forma definida no *caput* do art. 7º do Código Tributário Nacional (CTN).

Como uma atribuição de natureza administrativa (regra de estrutura de hierarquia inferior à Constituição), a capacidade tributária ativa é delegável, podendo ser transferida por lei para outra pessoa jurídica de direito público ou privado. Assim, nos concisos ensinamentos de Regina Helena Costa⁸³, enquanto a competência tributária “reveste natureza legislativa e é deferida somente às pessoas políticas”, sendo vedada a sua delegação, a capacidade tributária ativa “ostenta natureza administrativa e é deferida às pessoas políticas e delegatários, nos termos da lei”.

Quando a delegação da capacidade tributária ativa para outra pessoa jurídica é aliada à atribuição da gestão e utilização do produto da arrecadação do tributo, configura-se o fenômeno da parafiscalidade⁸⁴ que, reiteradamente, ocorreu no Brasil para o recolhimento, fiscalização e administração da arrecadação das contribuições.

Com efeito, tamanho foi o emprego da parafiscalidade para as contribuições que estas figuras chegaram a ser genericamente denominadas pela doutrina pátria como contribuições parafiscais⁸⁵, ensejando a discussão acerca de seu caráter tributário, enfrentada no item 2.1 do Capítulo II deste trabalho.

Como tributos⁸⁶ que já nascem com um direcionamento do produto da arrecadação para órgãos, fundos ou despesas específicas, por muitas vezes garantiu-se que as contribuições fossem recolhidas e administradas pelos próprios órgãos para os quais se destinam, quando dotados de personalidade jurídica. É o que ocorre, por exemplo, com as contribuições destinadas a categorias profissionais previstas no art. 149 da CF/88, recolhidas, fiscalizadas e administradas pelos próprios órgãos da categoria (como os Conselhos Regionais de Medicina - CRM e os Conselhos Regionais de Engenharia e Agronomia - CREA).

⁸³ COSTA, Regina **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 149.

⁸⁴ Como salienta Andrei Pitten Velloso, “no Brasil, a doutrina prevalente vê na parafiscalidade um fenômeno tributário, que se singulariza por estas características fundamentais: (i) delegação da capacidade tributária ativa a pessoas jurídicas de direito público ou privado; (ii) atribuição, aos delegatários, da receita arrecadada, que está excluída do orçamento geral e vincula-se às finalidades próprias da entidade beneficiária” (VELLOSO, 2010, p. 22).

⁸⁵ Denominação analisada no item 2.2.4 do Capítulo II deste trabalho. Direcionando o estudo da parafiscalidade para o estudo das contribuições, no âmbito da Constituição de 67, confirmam-se as relevantes considerações em: BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (Atual.). **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 925-935, 1039-1043.

⁸⁶ Conforme delineado no item 2.2 do Capítulo II.

Da mesma forma, antes da edição da Lei 11.457/2007, a parafiscalidade se mostrava presente para parte das contribuições destinadas à seguridade social, que eram recolhidas e administradas pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)⁸⁷.

Continuando a análise das características da competência tributária, atenta-se ainda para sua **irrenunciabilidade**. Como matéria de direito público constitucional, a competência tributária não é disponível, não podendo os entes competentes renunciar às suas aptidões legislativas identificadas no texto constitucional.

Como leciona Paulo de Barros Carvalho, como o Brasil adotou uma rígida repartição de competências tributárias⁸⁸, a indelegabilidade e a irrenunciabilidade se apresentam como características essenciais da competência tributária para preservar a estabilidade pretendida pelo legislador constituinte. Isso porque, ao se afastarem essas características, “o desenho das atribuições competenciais passaria por diferentes e imprevisíveis configurações”⁸⁹.

Além de ser irrenunciável, a competência tributária em sentido estrito **não caduca**, sendo que o “seu não exercício, ainda que prolongado no tempo, não tem o condão de impedir que a pessoa política, querendo, venha a criar, por meio de lei, os tributos que lhe foram constitucionalmente deferidos”⁹⁰. Com efeito, a não instituição, por exemplo, do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII da CF/88), dos impostos residuais e extraordinários (art. 154, I e II da CF/88) e das contribuições residuais (art. 195, §4º da CF/88), não implicam a decadência do direito da União Federal, posteriormente, proceder ao exercício dessas competências.⁹¹

⁸⁷ Até o advento da Lei 11.457/2007, parte das contribuições securitárias eram arrecadadas e fiscalizadas pelo INSS, autarquia federal na forma da Lei n. 8.029/90, com exceção das contribuições referentes ao PIS, COFINS e CSLL, recolhidas pela Receita Federal. Entretanto, pela lei mencionada, a capacidade tributária ativa de todas as contribuições securitárias foi transferida para a União Federal, sendo atualmente fiscalizadas e cobradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

⁸⁸ Quanto à rigidez da repartição de competências, vide item 1.2 deste Capítulo.

⁸⁹ CARVALHO, 2011, p. 274.

⁹⁰ CARRAZZA, 2010, p. 691.

⁹¹ Como frisa Paulo de Barros Carvalho, a incaducabilidade é essencial para não comprometer o próprio texto constitucional “posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o tempo fluisse e os poderes recebidos pelas pessoas políticas não viessem a ser acionados, por qualquer razão histórica que se queira imaginar” (CARVALHO, P., 2011, p. 274). Neste ponto, aponta-se a crítica de Tácio Lacerda Gama, no sentido de que este atributo não mais pode ser reconhecido como uma característica da competência tributária em razão da delimitação do espaço de tempo para a instituição da CPMF, prevista nos artigos 74 e 75 do ADCT. Para o autor, “o atributo da incaducabilidade estará ou não presente conforme o que prescreve o direito positivo, não sendo, pois, um atributo universal” (GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 283-284). Entretanto, entende-se que o próprio texto constitucional indicou a limitação temporal da instituição da CPMF, tratando-se de uma exceção específica e expressa que não afasta a incaducabilidade como característica aplicável a competência tributária.

Outra característica da competência tributária é a **privatividade**, qualidade relacionada à exclusividade garantida pelo texto constitucional para que o ente tributário a exerça⁹², sendo que, “competente uma pessoa, todas as demais seriam incompetentes.”⁹³ Trata-se de uma característica que guarda relação com as regras de estrutura materiais abrangidas pela competência tributária em sentido estrito, evidenciando que, quando um ente é dotado de competência para instituir tributos sobre determinada matéria especificada no texto constitucional, todos os demais entes estão excluídos desta competência, não podendo instituir tributos sobre a mesma matéria.

Como delineado por Roque Antônio Carrazza, até mesmo os três tributos de competência comum dos entes federados, indicados no art. 145 da CF/88, dotam-se do atributo da privatividade. Enquanto para os impostos “a Magna Carta traçou a regra-matriz de incidência (arquétipo genérico) daqueles que podem ser criados”⁹⁴, para as taxas e as contribuições de melhoria, a privatividade é garantida a partir da verificação da “competência administrativa para realizar a atuação estatal” descrita no antecedente normativo, sendo competente aquele ente que “tiver regulado, por meio de lei, tal atuação”⁹⁵.

Por sua vez, a **inalterabilidade** apontada por Roque Antônio Carrazza⁹⁶, denota que a competência tributária não poderá ter sua dimensão alterada pela própria pessoa política que a detém no âmbito infraconstitucional⁹⁷. Isso porque, como frisa Paulo de Barros Carvalho⁹⁸, “a alterabilidade está ínsita no quadro das prerrogativas de reforma

⁹² Para Paulo de Barros Carvalho, a privatividade não pode ser apontada como uma característica da competência tributária em razão da possibilidade da União instituir impostos extraordinários “*compreendidos ou não em sua competência tributária*, consoante o que prescreve o art. 154, II” da CF/88, adotando a materialidade de impostos reservados aos Estados, Municípios e Distrito Federal. Assim, para aquele autor, “a privatividade fica reduzida tão só a faixa de competência do Poder Público Federal” (CARVALHO, 2011, p. 275). Contudo, os impostos extraordinários são situações excepcionais especificadas expressamente no próprio texto constitucional, sendo apenas passíveis de serem instituídos em situações de extrema relevância nacional, em “iminência ou no caso de guerra externa” (art. 154, II, CF/88). Sob esta perspectiva, em conformidade com o raciocínio proposto por Carrazza (2010, p. 527), os impostos extraordinários envolvem “situações excepcionalíssimas, que só vem a confirmar a regra geral” da privatividade, tratando-se de exceção que não é suscetível a afastar a privatividade como um atributo da competência tributária, característica de grande relevância no Brasil em se considerando a rígida repartição de competências, adiante tratada no item 1.2 deste Capítulo.

⁹³ GAMA, 2011, p. 280.

⁹⁴ CARRAZZA, 2010, p. 670.

⁹⁵ CARRAZZA, 2010, p. 6780.

⁹⁶ *Ibid.*, p. 694-695.

⁹⁷ Como salientado por Carrazza, “os limites que a Constituição traçou para que as pessoas políticas tributassem não podem ser deslocados nem pelo Código Tributário Nacional (ou normas jurídicas que lhe façam as honras), nem por leis ordinárias, decretos, portarias, atos administrativos etc. Por muito maior razão, também a interpretação fazendária ou a vontade dos virtuais contribuintes não têm como ampliar ou restringir competências tributárias” (CARRAZZA, 2010, p. 695).

⁹⁸ CARVALHO, 2011, p. 275.

constitucional”, sendo cabíveis modificações no esquema de discriminação das competências no âmbito constitucional pelo “legislador, investido do chamado poder constituinte derivado”.

Dessa forma, a competência tributária mostra-se inalterável por qualquer instrumento normativo infraconstitucional, sendo passível de modificação apenas por Emenda Constitucional, desde que se atente aos limites previstos no art. 60, § 4º, da CF/88, especialmente “a forma federativa de Estado”, a “separação dos Poderes” e os “direitos e garantias individuais”.

Por fim, sustenta Roque Antônio Carrazza que a competência tributária é facultativa, pois as pessoas políticas são livres para o exercício da competência tributária e a correspondente instituição dos tributos. Para o autor, “tudo gravita em torno da decisão política da entidade tributante, a ser tomada” pela edição de lei⁹⁹.

Afastando categoricamente a facultatividade como um atributo da competência tributária, sustenta Heleno Taveira Torres¹⁰⁰ que, quando o produto da arrecadação pertence, no todo ou em parte, a outro ente da Federação, o ente competente está obrigado a legislar para a criação do tributo, sob pena de ferir o princípio do pacto federativo, com a redução das receitas do destinatário constitucional do produto da arrecadação.

Para Paulo de Barros Carvalho¹⁰¹, a única exceção para a regra da facultatividade seria a instituição pelos Estados e pelo Distrito Federal do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) em decorrência de sua “índole eminentemente nacional”, com grande potencial de ensejar guerras fiscais entre os mencionados entes federados¹⁰².

Adotando em especial a crítica trazida por Paulo de Barros Carvalho, entende-se neste trabalho que a competência tributária não pode ser considerada, em regra, como facultativa uma vez que a obrigatoriedade do exercício de alguns tributos pode ser depreendida do próprio texto constitucional. É o caso do ICMS¹⁰³, para o qual a CF/88

⁹⁹ Ibid., p. 698.

¹⁰⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 360.

¹⁰¹ CARVALHO, 2011, p. 271.

¹⁰² No mesmo sentido: BARRETO, P., 2011a, p. 28.

¹⁰³ Entende-se a obrigatoriedade do exercício da competência tributária igualmente se aplica para o ISSQN por se tratar de um tributo que, incidente sobre a circulação de riquezas, escapa às lindes municipais, alcançando-se ao interesse nacional e fugindo ao interesse estritamente local. De forma semelhante ao ICMS, a CF/88 exige forma legislativa específica para se afastar a incidência do ISSQN, qual seja, a lei complementar (art. 156, §3º, III, CF/88). Além disso, expressamente exige a fixação de alíquota mínima a ser observada pelos Municípios (art. 156, §3º, I, CF/88) evidenciando a obrigatoriedade jurídica na instituição deste tributo.

obriga a sua instituição por todos os Estados e pelo Distrito Federal, eis que quaisquer exonerações deste imposto somente podem ser concedidas por intermédio de deliberação¹⁰⁴ entre os entes competentes (art. 155, §2º, XII, ‘g’, CF/88).

Dessa forma, conclui-se que, dos seis atributos apontados por Roque Antônio Carrazza¹⁰⁵, cinco deles caracterizam a competência tributária, quais sejam: a indelegabilidade, a incaducabilidade, a irrenunciabilidade, a privatividade e a inalterabilidade por diploma infraconstitucional.

1.2 A repartição de competências tributárias na Constituição de 1988

A repartição de competências é inerente ao sistema de Estado Federal, tratando-se de um elemento essencial para garantir aos entes federados sua autonomia política, administrativa e legislativa. Contudo, para que os entes cumpram suas finalidades, “evidente que a eles devem ser destinados recursos”¹⁰⁶. Como frisa Estevão Horvath, “dado que a idéia de Federação implica necessariamente a de autonomia, forçoso é convir que ninguém possua esta última, caso seja destituído de recursos financeiros que propiciem a sua manutenção”¹⁰⁷.

Sob essa perspectiva a autonomia financeira se apresenta como um marco essencial para a garantia da efetiva autonomia política, administrativa e legislativa dos entes dentro da perspectiva federal¹⁰⁸, sendo sempre visada por qualquer Estado Federal. Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri¹⁰⁹, é necessário “garantir a cada pessoa de direito público o montante de ingressos necessário à manutenção de sua independência assegurada, de resto, pelo sistema federativo”.

Vide: PITTONDO, Maysa de Sá. Competência dos Municípios para a Instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza com finalidade indutora. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 20, n. 104, p. 83-107, maio/jun. 2012. p. 86-94.

¹⁰⁴ Deliberação incorrida no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, disciplinada pela LC 24/1975.

¹⁰⁵ CARRAZZA, 2010.

¹⁰⁶ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 45.

¹⁰⁷ HORVATH, Estevão. Classificação dos tributos. In: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 39.

¹⁰⁸ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 27.

¹⁰⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de Competências e Competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 82.

No Brasil, a busca pela autonomia financeira dos entes ensejou rígida repartição das competências tributárias no bojo da própria Constituição Federal, em um sistema peculiar em relação aos demais sistemas constitucionais do mundo¹¹⁰, com a delimitação do campo suscetível de ser tributado por ente federado. Como “as receitas tributárias são, de longe, o modo mais importante de obtenção de recursos no mundo contemporâneo, pelo Poder Público”¹¹¹, a repartição de competências tributárias foi uma alternativa buscada para se garantirem receitas aos entes independentemente do sistema de repartição de rendas, dos produtos da arrecadação (arts. 157 a 162 da CF/88).

A rígida repartição de competências se caracteriza, assim, por ser “feita de modo separado, isto é, para cada uma das entidades federadas é dada uma área definida e ampla de competência específica, abrangendo senão totalmente, pelo menos grande parte das receitas”¹¹². Ou seja, o texto constitucional indica expressamente os tributos passíveis de serem instituídos por ente federado, não podendo ser instituídas novas formas de tributação que ultrapassem os rígidos lindes constitucionais.

Com efeito, atentando-se para o modelo brasileiro vigente, a Constituição especifica uma série de competências privativas¹¹³ dos entes federados em matéria tributária, garantindo-se à União Federal a instituição dos empréstimos compulsórios (art. 148, CF/88), das contribuições especiais (art. 149 e 195, CF/88) e dos impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa (art. 154, II, CF/88).

¹¹⁰ Como apontado por Geraldo Ataliba, em análise do regime constitucional de 1967, “a rigidez na repartição de competências se apresenta como um traço distintivo da Constituição Federal brasileira em relação a outros Estados que adotam o federalismo.” Isso porque outros países federalistas moldam o sistema tributário no plano infraconstitucional, garantindo poder tributário pleno ou pouco restrito ao legislador (tal como na Argentina, Estados Unidos e Alemanha). Tratam-se de sistemas dotados de maior flexibilidade, que trazem no bojo de suas Constituições “somente das diretrizes gerais, a serem obedecidas, e das limitações reputadas fundamentais”, tratando genericamente do poder tributário (ATALIBA, 1968, p. 29).

¹¹¹ HORVATH, 2004, p. 39.

¹¹² MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. Formas de repartição de receitas no Estado Federal. In: **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995b. v. 14. p. 129.

¹¹³ Consoante salientado por Luís Eduardo Schoueri, com fulcro no entendimento de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, na competência privativa ou reservada “separam-se radicalmente as competências dos entes federativos, por meio da atribuição a cada um deles, de uma “área” própria, consistente numa matéria a ele privativa, excluindo-se, daí, a atuação de outro ente” (SCHOUERI, 2005, p. 337). É igualmente a lição de Fernanda Dias Menezes de Almeida, que conceitua a competência privativa ou exclusiva como a competência própria “de cada entidade federada” (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 80), em conformidade com as manifestações, além do já mencionado Manuel Gonçalves Ferreira Filho, dos doutrinadores constitucionalistas Celso Bastos e José Cretella Júnior. Nas palavras de Geraldo Ataliba, a competência privativa “é uma competência que tendo a Constituição à União, ao Estado ou ao Município é para privar os demais. Atribuída à União, priva Estados e Municípios; atribuída ao Estado, priva União e Municípios; atribuída aos Municípios priva União e Estados. É uma competência exclusiva, que exclui quem não estiver mencionado” (ATALIBA, 1989, p. 88).

Por sua vez, foi garantida a competência privativa aos Estados, Municípios e Distrito Federal para a instituição de contribuições para a previdência de seus servidores (art. 149, §1º, CF/88) e, especificamente aos Municípios e ao Distrito Federal, a competência para instituir, dentro de sua competência territorial, as contribuições de iluminação pública (art. 149-A, CF/88).

A rigidez na repartição de competências, especificamente em matéria de contribuições foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) quando do julgamento, no RE 573.540, da inconstitucionalidade do art. 85 da LC 62/2002 do Estado de Minas Gerais, que instituiu a contribuição, cobrada dos servidores públicos deste Estado, para o custeio dos serviços de assistência médica, hospitalar, odontológica e farmacêutica. Em seu voto, o Ministro Relator Gilmar Mendes salientou a rigidez do sistema tributário constitucional, indicando que:

[...] não somente a competência para a instituição de impostos é disciplinada de forma exaustiva pela Constituição. No tocante às contribuições - tributos que se caracterizam pela afetação de sua receita ao atendimento de determinadas finalidades públicas -, que também há a necessidade de regra constitucional que, expressamente ou por intermédio de cláusula de remissão (competência residual), atribua ao ente federativo a competência impositiva.

Nesse contexto, o art. 149, *caput*, da Constituição atribui à União a competência exclusiva para a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas. Trata-se, pois, de regra geral acerca da competência para a instituição dessa espécie tributária, a qual, no entanto, comporta duas exceções.

A primeira delas pode ser encontrada no parágrafo primeiro do próprio art. 149, segundo o qual os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são autorizados a instituir *'contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40'*.

Outra exceção trazida pelo art. 149-A da Constituição, que atribui aos Municípios e ao Distrito Federal competência para a instituição de **contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública**.

A não ser nesses dois casos, falece competência aos Estados e Municípios para a instituição de contribuição, seja qual for a sua finalidade. (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE 573540, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 14/04/2010, publicado em 11/06/2010) (grifo do autor).

Por sua vez, para os tributos abrangidos na competência comum dos entes federados, quais sejam, impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 145, CF/88), o legislador constitucional igualmente utilizou-se de técnicas para garantir a privatividade no exercício da competência pelos entes federados.

Quanto às taxas e às contribuições de melhoria, por se tratarem de tributos vinculados a uma atuação estatal, a segregação foi feita a partir das competências administrativa e territorial, sendo que somente aquele que proceder com a atuação estatal que ensejou a cobrança do tributo (no caso das taxas, com a prestação do serviço específico

e divisível e das contribuições de melhoria com a realização da obra pública) será o competente para instituir o tributo. Como salienta Geraldo Ataliba¹¹⁴:

[...] há também uma completa disciplina constitucional separando os campos de cada qual exatamente de modo a não ensejar a possibilidade de conflitos em matéria de prestação de serviço público, exercício do Poder de Polícia entre União, Estados e Municípios. Logo, a lei de taxa que vai se sobrepor a essa lei administrativa também é infensa a conflitos. Quanto à contribuição de melhoria se a materialidade da hipótese de incidência é simplesmente realizar obra que causa valorização imobiliária está visto que não pode haver conflito de competência entre as pessoas públicas, porque uma obra ou é federal, ou é estadual ou é municipal. Só será intitulada para exigir a contribuição de melhoria a pessoa que tenha empreendido a obra.¹¹⁵

Para os impostos, a repartição foi realizada a partir da “referência a fatos econômicos que constituem o objeto do tributo, que pode ser criado quando o legislador regula a matéria, especificando quais os casos concretos que, se realizados, provocam o nascimento da obrigação tributária”¹¹⁶.

Assim, o constituinte identificou aqueles signos presuntivos de riqueza¹¹⁷ externados pelo contribuinte, que denotam capacidade contributiva objetiva¹¹⁸, e especificou, para cada ente federado, a riqueza que lhe é específica nos artigos 153, 155 e 156 da CF/88¹¹⁹. Quaisquer impostos não previstos no texto constitucional apenas podem ser instituídos pela União Federal no exercício da denominada competência residual¹²⁰ (art. 154, I, CF/88).

Cumprе mencionar que essa técnica de especificação dos signos presuntivos de riqueza passíveis de tributação foi igualmente utilizada para as contribuições sociais destinadas à seguridade social, tendo o legislador constituinte segregado para a União Federal a possibilidade de tributar a folha de salários, os rendimentos do trabalho, o

¹¹⁴ Vide ainda Carrazza (2010, p. 678) e CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 237.

¹¹⁵ ATALIBA, 1989, p. 89.

¹¹⁶ SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação constitucional ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 259.

¹¹⁷ Expressão clássica de Becker (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2007).

¹¹⁸ Vide item 3.4.3.2 do Capítulo III quanto à capacidade contributiva objetiva como critério para a identificação daqueles sujeitos que possuem as riquezas suscetíveis de serem tributadas para integrarem o pólo passivo da relação jurídica tributária, e a sua diferença da capacidade contributiva subjetiva.

¹¹⁹ Quanto às manifestações de riqueza, com os índices econômicos de capacidade contributiva objetiva atribuída a cada um dos entes federados, vide o item 5.2.1 do Capítulo V.

¹²⁰ Para não perder o foco do presente estudo na competência residual, não se adentrará na possibilidade de modificação da competência tributária e de instituição de novos fatos tributáveis por intermédio de Emendas Constitucionais. Serão consideradas as materialidades previstas no texto constitucional atualmente vigente para o estudo da competência residual das contribuições, sem necessariamente se atentar se se trata de uma previsão originária ou por Emenda Constitucional.

faturamento, a receita, o lucro, a importação, a receita de concurso de prognósticos e o resultado da comercialização da produção rural (art. 195, CF/88). Como, para os impostos, as contribuições securitárias não previstas no texto constitucional apenas podem ser instituídas pela União Federal no exercício da denominada competência residual (art. 154, I, c/c art. 195, §4º, CF/88), objeto deste estudo, será adiante definida.

Sob esta perspectiva, depreendem-se da Constituição Federal regras de estrutura materiais que garantem uma rígida e específica repartição de competências, indicando, especificamente para os impostos e para as contribuições securitárias, signos de riqueza passíveis de serem tributados por cada pessoa política.

Em lições sempre atuais, Geraldo Ataliba¹²¹, ainda à luz da Constituição de 1967, já evidenciava a importância do sistema brasileiro juridicamente rígido para, além de garantir a já mencionada autonomia financeira dos entes políticos¹²², afastar (i) a bitributação jurídica; e (ii) os conflitos de competência em matéria tributária.

A bitributação jurídica ocorre quando dois os mais Estados (no âmbito nacional ou internacional) instituem leis distintas com a mesma exigência tributária. Como apontado por Leandro Paulsen¹²³, a bitributação jurídica “envolve, normalmente, um conflito de competências.” Para a ocorrência desse fenômeno:

[...] exige, a par da identidade do tributo, a incidência sobre o mesmo contribuinte e a pluralidade de entidades tributantes, já que na identidade do fato gerador se compreendem todos os aspectos deste. Se a sujeição passiva reflete um dos aspectos pessoais do fato gerador, a referência ao fato gerador idêntico já compreende a identidade passiva.¹²⁴

¹²¹ ATALIBA, 1968, p. 22-24.

¹²² Para Schoueri (1998, p. 83), a garantia de autonomia financeira às pessoas políticas não depende da discriminação de competências tributárias no texto constitucional, não se tratando de um “requisito de um sistema federal”. Em sentido contrário se manifesta Carrazza (2010, p. 695-696), que liga diretamente a distribuição de competências à garantia de autonomia financeira, ao consignar que a redução da competência tributária pode implicar uma redução da autonomia financeira e da autonomia jurídica, ferindo frontalmente o pacto federativo. Sustenta o autor a impossibilidade de radical modificação da repartição de competências traçada na Constituição Federal sob pena de ferir o art. 60 da Carta, que veda emenda “tendente a abolir a forma federativa de Estado”, tal como, por exemplo, com a retirada da competência de instituição do ICMS dos Estados, eis que seria “este tributo que lhes dá os meios financeiros de atingirem seus objetivos institucionais” (CARRAZZA, 2010, p. 696).

¹²³ PAULSEN, 2009, p. 336.

¹²⁴ SCHOUERI, 1998, p. 87.

Fala-se em bitributação jurídica, eis que a bitributação de ordem econômica¹²⁵, como aponta Geraldo Ataliba¹²⁶, é impossível de ser afastada uma vez que “os tributos, encarados na perspectiva financeira, somente podem recair sobre o capital, a renda e a própria pessoa e as combinações que esses três termos possibilitam”, ou, nas palavras de Regina Helena Costa¹²⁷, sobre a renda, o patrimônio e o consumo.

Com efeito, a Constituição Federal especificou os campos passíveis de tributação por cada ente considerando esses três signos denotativos de capacidade contributiva objetiva¹²⁸. Para tanto, identificou fatos suscetíveis de serem tributados por cada ente, afastando a possibilidade de o mesmo ente se utilizar do mesmo fato atribuído a outro.

Importante consignar que, como salienta Luís Eduardo Schoueri, a bitributação jurídica não foi afastada por completo no sistema rígido de repartição de competências, “diante da existência de outras espécies tributárias cuja incidência poderia conflitar com o campo da competência impositiva de outro ente tributante”¹²⁹.

Isso porque, no art. 195 da CF/88, são indicados fatos suscetíveis de serem tributados pelas contribuições de seguridade social que se relacionam com fatos que já foram designados pela Constituição para a instituição de impostos pelos Estados e pelos Municípios. É o caso do faturamento (art. 195, I, ‘b’, CF/88) que, por se tratar do produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços¹³⁰, acaba por envolver as materialidades dos impostos sobre a circulação de mercadoria (art. 155, II, CF/88), de competência dos Estados, e sobre os serviços de qualquer natureza (art. 153, III, CF/88), de competência dos Municípios.

É igualmente o que ocorre com os rendimentos do trabalho (art. 195, I, ‘a’, CF/88,

¹²⁵ Para J. van Hoorn Jr. “a luta contra a dupla taxação que se materializa em providências de alívio deveria estender-se à ‘dupla tributação’ em todo o contexto do efeito econômico de todos os impostos tomados em conjunto”, não focando em “tipos particulares de impostos, mas o sistema de impostos como um todo” (HOORN JR., J. van. Bitributação – uma tentativa de definição. Tradução de Brandão Machado. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 312-313). Contudo reconhece o autor que afastar a bitributação econômica não é uma tarefa fácil, eis que não é possível precisar o “efeito exato de cada imposto sobre um contribuinte em particular” (HOORN JR., 1984, p. 313) diante da “dúvida sobre se uma pessoa que *paga* um imposto realmente *suporta* o respectivo ônus” (HOORN JR., 1984, p. 311).

¹²⁶ ATALIBA, 1968, p. 25.

¹²⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 30.

¹²⁸ Vide item 5.2.1 do Capítulo V.

¹²⁹ SCHOUERI, 1998, p. 82.

¹³⁰ Definição do faturamento trazida em conformidade com o delineado no item 5.2.2 do Capítulo V.

incluído pela EC 20/98¹³¹) que, por envolver a prestação de serviço mesmo sem vínculo empregatício, relaciona-se com a hipótese do imposto sobre serviços de qualquer natureza (art. 153, III, CF/88), de competência dos Municípios.

Contudo, essas previsões expressas de bitributação não afastam a orientação da repartição rígida das competências tributárias na CF/88, eis que, fora das duas exceções específicas e expressas no texto constitucional dos impostos extraordinários (suscetíveis de serem instituídos pela União sobre fatos “compreendidos ou não em sua competência tributária” – art. 154, II, CF/88), e das contribuições de seguridade social, é vedada a bitributação jurídica entre os entes federados, não sendo cabível a invasão de competência alheia.

O que o texto constitucional autoriza fora dessas hipóteses é o denominado *bis in idem* que, diferentemente da bitributação, ocorre quando a exigência em duplicidade é imposta pelo mesmo ente tributante¹³². Na definição de Leandro Paulsen¹³³, o *bis in idem* ocorre quando se exigem “impostos iguais pelo mesmo poder tributante, sobre o mesmo contribuinte e em razão do mesmo fato gerador, embora em razão de duas leis ordinárias”.

Isso porque, com exceção das contribuições residuais, a CF/88 não veda que a União tribute o mesmo fato tanto por impostos (indicados no art. 153, CF/88) como por contribuições especiais, desde que não invada as riquezas destinadas aos demais entes federados¹³⁴.

Da mesma forma, a rígida repartição de competências buscou afastar os conflitos de competência entre os entes federados, especialmente com a identificação dos signos presuntivos de riqueza de cada ente em matéria de impostos. Houve assim a tentativa de evitar, com a especificação das materialidades, que os entes disputassem entre si a tributação de um mesmo fato.

E essas referências sígnicas, igualmente adotadas para as contribuições securitárias, servem como primeiro e importante parâmetro a ser observado pelo legislador quando da instituição dos impostos e das contribuições de seguridade social. Com efeito, os vocábulos

¹³¹ É discutível a bitributação da riqueza serviço veiculada pela EC 20/98, à luz da rígida repartição de competência tributária e do art. 60 da CF/88, avaliando se foi ferida alguma cláusula pétrea eis que o serviço é uma riqueza atribuída exclusivamente aos Municípios. Contudo, como já mencionado, este estudo não será objeto de análise neste trabalho para não perder o enfoque proposto na competência residual.

¹³² Como distingue André Mendes Moreira, a bitributação ocorre quando “dois entes distintos exigirem gravame idêntico sobre uma só realidade”, enquanto o *bis in idem* ocorre “se ambas as exações forem cobradas pelo mesmo ente estatal” (MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p.57).

¹³³ PAULSEN, 2009, p. 336.

¹³⁴ Vide item 5.1 do Capítulo V.

utilizados pelo legislador constituinte se apresentam como “um primeiro limite interpretativo” para o exercício da competência tributária, “consistente na identificação de seus respectivos conteúdos semânticos”¹³⁵. Assim, a depender do conteúdo semântico depreendido do signo constitucional, os limites da competência podem ser afetados, podendo, inclusive, gerar conflitos de competência entre os entes.

Esse limite interpretativo mostra-se relevante para a própria diferenciação entre a competência impositiva, a ser realizada com fulcro nesses signos, e a competência residual, a ser realizada sobre signos que não constam expressamente do texto constitucional.

Contudo, a interpretação em torno dos signos constitucionais não se apresenta de forma uníssona na doutrina pátria, sendo relevante tecer algumas considerações quanto à corrente interpretativa adotada neste trabalho no sentido de que eles devem ser entendidos como conceitos.

1.2.1 Os signos constitucionais como conceitos

Como delineado por Paulo Ayres Barreto, é possível identificar quatro correntes interpretativas na doutrina e jurisprudência pátrias que buscam definir a natureza dos signos constitucionais, tais como os signos presuntivos de riqueza utilizados pela Constituição Federal para a instituição dos impostos e das contribuições securitárias:

(i) as significações dos vocábulos constantes do Texto Constitucional são atribuídas integralmente pelo legislador infraconstitucional; (ii) há um importante nível de imprecisão ou vaguidade nas referências sígnicas constitucionais, de modo a permitir um espaço significativo para a participação do legislador na construção de sentido desses conceitos; (iii) a Constituição Federal de 1988 teria feito uso de tipos para discriminar as competências impositivas, cabendo à lei complementar formular o conceito dos impostos nela referidos; (iv) os conceitos constitucionais devem ser construídos por intermédio de processo interpretativo eminentemente constitucional, devendo o legislador infraconstitucional reconhecer tais conceitos como balizas ou limites a sua atuação.¹³⁶

Neste trabalho, entende-se em conformidade com a última corrente acima indicada, a qual se filiam Paulo Ayres Barreto¹³⁷, Andrei Pitten Velloso¹³⁸, Humberto Ávila¹³⁹ e

¹³⁵ BARRETO, P., 2011a, p. 30.

¹³⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão Tributária: limites normativos**. São Paulo: Ed. USP, 2008. p. 68-69.

¹³⁷ BARRETO, 2008, p. 83.

¹³⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 100.

¹³⁹ ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 73.

Misabel Abreu Machado Derzi¹⁴⁰), segundo a qual a CF/88 adotou conceitos constitucionais, construídos por intermédio de processo interpretativo eminentemente constitucional, devendo o legislador infraconstitucional reconhecer tais conceitos como limites a sua atuação.

Diferente da teoria do tipo proposta na terceira corrente interpretativa indicada¹⁴¹, que tem como expoentes Luís Eduardo Schoueri¹⁴² e Alberto Xavier¹⁴³, os conceitos denotam “o objeto mediante notas irrenunciáveis, fixas e rígidas”¹⁴⁴. Nas palavras de Humberto Ávila:

As normas constitucionais atributivas de competência, quando indicam os aspectos materiais das hipóteses de incidência, como é o caso das regras constitucionais de competência, estabelecem conceitos, cujos núcleos de significado não podem ser desprezados pelo intérprete, nem mesmo a pretexto de prestigiar algum valor constitucional, supostamente de maior hierarquia.¹⁴⁵

Sob essa perspectiva, ao descrever a competência tributária, o constituinte incorpora conceitos pré e infraconstitucionais, que não podem ser desprezados pelo legislador ordinário ou complementar. Isso significa que a utilização de uma expressão

¹⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (Atual.). **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 957-959. Para uma análise mais detalhada quanto aos conceitos e tipo, *vide* a obra de Derzi (2007b).

¹⁴¹ Na denominada teoria do tipo, “o constituinte apenas contemplou a realidade a partir de tipos” (SCHOUERI, 1998, p. 115), que, por sua natureza, denotam uma “estrutura aberta à realidade, flexível, gradual” (BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 957), delegando ao legislador a tarefa de conceituá-los de forma a evitar conflitos de competência. Para Luís Eduardo Schoueri (1998, p. 115), os signos dos impostos indicados no texto constitucional seriam “meros nomes dados historicamente a impostos já existentes”, tendo o constituinte, apenas os nominados na repartição de competência. Por sua vez, a definição dessas realidades econômicas, apresentadas de forma fluida e aberta no texto constitucional, deve ser feita pelo legislador complementar à luz do art. 146, CF/88, a quem compete expressar “a mesma realidade através de conceitos, seja por meio de definições de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, seja através da imposição de limites em casos de conflitos.” (SCHOUERI, 2011, p. 254). Sob essa perspectiva, “*enquanto o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente*”, inexistindo um conceito rígido expresso no texto constitucional, “*impôs ele ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos*” (SCHOUERI, 1998, p. 113, grifo do autor). Como desenvolvido por Alberto Xavier, “o processo de tipificação opera em três graus possíveis: uma *tipificação de primeiro grau*, efetuada pela Constituição, ao descrever o ‘núcleo essencial’ dos tributos; uma *tipificação de segundo grau*, efetuada pela lei complementar, ao definir, por conceitos determinados, os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes; uma *tipificação de terceiro grau*, efetuada pela lei ordinária ao abrigo da sua liberdade de conformação dos tipos aquém dos limites, mas sempre dentro dos parâmetros da lei complementar” (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 24). Os adeptos desta teoria adotam a denominada interpretação dinâmica da Constituição, segundo a qual deve-se considerar a legislação vigente na época em que o texto constitucional é efetivamente aplicado, e não na época da edição da Constituição, como é feito na denominada interpretação estática. Como delineado adiante, entende-se que esse modelo tipológico garante muita liberdade para o legislador complementar, que pode modificar os signos e a própria repartição de competências tributárias da CF/88, em contrariedade com a rígida repartição de competências.

¹⁴² SCHOUERI, 2011, p. 250-257.

¹⁴³ XAVIER, 2001, p. 24.

¹⁴⁴ BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 957.

¹⁴⁵ ÁVILA, 2005, p. 73.

específica por uma regra constitucional de competência, sem que o constituinte a tenha modificado pela instituição de um novo conceito, denota uma opção pela incorporação deste conceito legal ao ordenamento constitucional.

Entende-se que essa corrente guarda maior coerência com a ordem constitucional brasileira, refutando-se as demais propostas, em razão não apenas da rigidez da repartição de competência tributária prevista na CF/88, delineada no item anterior, mas também da orientação do legislador constituinte pela segurança jurídica, com a promulgação de um verdadeiro estatuto de proteção do contribuinte.

Como salienta Humberto Ávila¹⁴⁶, não obstante os conceitos possuam certo grau de indeterminação, não se pode “afirmar que todas as normas constitucionais são totalmente abertas e demandam a decisão meramente política de concretizá-las de modo ilimitado.” Com efeito, “havendo somente textos constitucionais com múltiplos significados, os Poderes Legislativo e Executivo ficariam livres para defini-los ao sabor das circunstâncias”¹⁴⁷.

Essa liberdade garantida ao legislador infraconstitucional na delimitação dos signos, fragilizando a rígida repartição de competências, é identificada nas demais propostas teóricas. Especificamente no pensamento tipológico, esta fragilidade pode ser depreendida das palavras do próprio Luís Eduardo Schoueri, ao consignar que

[...] dada a interpenetração própria da fluidez das figuras típicas, nada impede que uma mesma realidade econômica seja compreendida em mais de um tipo e, neste caso, apenas com o nascimento de conceitos é que se terá satisfeita a discriminação de competências exigida pelo sistema federal¹⁴⁸

No que tange especificamente à segurança jurídica, Misabel de Abreu Machado Derzi afirma que, enquanto a tipificação se apresenta como um instrumento frágil em garantia do contribuinte, “a conceitualização fechada, criadora de classes e espécies, é meio assecuratório mais forte, reforçador da segurança (como direito) e da estabilidade das relações jurídicas”¹⁴⁹.

Ademais, o entendimento pela existência de conceitos constitucionais prestigia a competência residual considerando-se que:

¹⁴⁶ Ibid., p. 79.

¹⁴⁷ Ibid., p. 80.

¹⁴⁸ SCHOUERI, 1998, p. 114.

¹⁴⁹ DERZI, 2007b, p. 129.

Tivessem esses fatos-fontes, previstos na competência ordinária, múltiplos significados e pudessem eles ser concretizados dinamicamente pelo legislador infraconstitucional, não haveria qualquer sentido em atribuir a esse legislador uma competência residual para instituir contribuições sobre outras fontes por lei complementar.¹⁵⁰

A construção do conceito constitucional demanda uma cuidadosa e minuciosa tarefa interpretativa com fulcro, primeiramente, no próprio texto constitucional, considerando-se as formas como aquele determinado termo foi empregado pelo constituinte. Assim, o principal limite para a construção do sentido do conceito a ser empregado pelo legislador infraconstitucional na instituição de tributo é a própria Constituição.

Da mesma forma, esses conceitos devem ser buscados com base em uma interpretação estática, considerando os textos legais vigentes à época da promulgação da Constituição a partir dos critérios de interpretação sistemático-lógico, histórico e teleológico, avaliando se a acepção jurídico-legislativa foi recepcionada (conceitos recepcionados) ou modificada (conceitos autônomos) pela ordem constitucional instituída.

Nesse sentido se manifesta Humberto Ávila o qual indica que os conceitos são previstos de forma direta, quando a “Constituição já enuncia expressamente as propriedades conotadas pelos conceitos que utiliza”, e de forma indireta, “nas situações em que o poder constituinte, ao escolher expressões cujas propriedades já eram conotadas em conceitos elaborados pelo legislador infraconstitucional à época da promulgação da Constituição, opta por incorporá-los ao ordenamento constitucional”¹⁵¹.

Como frisado por Andrei Pitten Velloso, todas as leis regularmente editadas fazem parte dessa perquirição, não apenas os textos legais em matéria tributária, sendo que

[...] à vontade do legislador não pode ser outorgado peso extremado, tomando-a como fator primordial na atividade de construção de sentido. Os critérios sistemático e teleológico-objetivo também devem ser levados a sério sob pena de se incorrer em grave erro de interpretação.¹⁵²

É importante frisar que, em conformidade com o entendimento de Paulo Ayres Barreto¹⁵³, para evitar que sejam eternizados “conteúdos em detrimento de outros, impondo a gerações futuras decisões tomadas em face de circunstâncias específicas”, os conceitos constitucionais são passíveis de alteração por emenda constitucional, editada em observância dos limites do art. 60 da CF/88. De fato, como uma Constituição rígida, o

¹⁵⁰ ÁVILA, 2005, p. 80.

¹⁵¹ ÁVILA, 2005, p. 73.

¹⁵² VELLOSO, 2005, p. 107.

¹⁵³ BARRETO, 2008, p. 83.

próprio texto constitucional traz limites ao poder reformador constitucional, disciplina restritiva esta que evidencia o intuito de o legislador constituinte originário de preservar a segurança jurídica.

Por fim, insta salientar que o STF não tem adotado um posicionamento uníssono quanto à natureza dos signos constitucionais, sendo possível localizar posicionamentos no sentido da ampla liberdade do legislador ordinária na definição do conceito constitucional¹⁵⁴, pela existência de um tipo aberto¹⁵⁵, e no sentido aqui defendido, pela existência de um conceito.

No voto-vista proferido no julgamento do RE 559.937, no qual o Tribunal Pleno do STF concluiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição Social para o Financiamento de seguridade Social (COFINS), incidentes sobre a importação, o Ministro Dias Toffoli mostrou-se adepto à última linha interpretativa, defendida neste trabalho¹⁵⁶, entendendo pela necessidade de se considerar o conceito constitucional de valor aduaneiro para o exercício da competência tributária:

Ao analisar o comando constitucional, não vejo como interpretar as bases econômicas ali mencionadas como meros pontos de partida para a tributação, porquanto a Constituição, ao outorgar competências tributárias, o faz delineando os seus limites. Ao dispor que as contribuições sociais e interventivas poderão ter alíquotas “ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro”, o art. 149, § 2º, III, a, da CF utilizou termos técnicos inequívocos, circunscrevendo a tais bases a respectiva competência tributária.

[...]

Sobre o conceito de valor aduaneiro, registro que, quando da edição da já citada EC nº 33/01 – a qual, combinada com a EC nº 42/03, passou a permitir a incidência do PIS/COFINS sobre a importação -, o referido conceito já estava definido no art. 2º do Decreto-Lei nº 37/66, o qual dispõe sobre a base de cálculo do imposto de importação e remete, nos casos de alíquota ad valorem (inciso II),

¹⁵⁴ Trata-se da primeira corrente identificada por Paulo Ayres Barreto (2008, p. 68-70), no sentido de que as significações dos vocábulos constantes da Constituição são atribuídas integralmente ao legislador infraconstitucional, a quem compete definir a abrangência de cada termo. Um exemplo desta corrente é o voto proferido pelo Ministro Nelson Jobim no julgamento do RE 201.465-6, no qual expressamente se manifestou no sentido de que “o conceito de renda, para efeitos tributários, é o legal” (BRASIL, STF, Tribunal Pleno, Ministro Relator Marco Aurélio, julgado em 02/05/2002, publicado em 17/10/2003).

¹⁵⁵ O pensamento tipológico é defendido pelo Ministro Gilmar Mendes em voto proferido quando da relatoria do Agravo Regimental no RE 522.989: “É certo que, em nosso sistema tributário, o tipo constitucional de renda envolve necessariamente a idéia de ganho ou acréscimo. No entanto, cabe ao Congresso Nacional, por meio de leis ordinárias, definir os contornos precisos da renda tributária, sem o ampliar para além das balizas constitucionais.” (Segunda Turma, julgado em 30/10/2012, publicado em 21/11/2012).

¹⁵⁶ *Vide* ainda o julgamento do RE 116.121 no qual o Ministro Relator Celso de Mello indicou em seu voto a necessidade da observância do conceito constitucional de prestação de serviços para afastar a incidência do ISSQN sobre os contratos de locação, consignando que o “**ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer**, a cuja matriz conceitual **não se ajusta** a figura contratual da locação de bens móveis. (BRASIL. STF. Tribunal Pleno. RE 116.121. Relator Ministro Celso de Mello. Julgado em 11/10/2000. DJ 25/05/2001 – grifo do autor).

ao conceito de valor aduaneiro “apurado segundo as normas do art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT”
[...]

A postura deste Supremo Tribunal Federal - em que pesem as reiteradas tentativas no sentido de expandir, via lei ordinária, o conteúdo e o alcance de conceitos utilizados pela Constituição Federal para atribuir competências legislativas - é a de que se deve preservar o sentido empregado no sistema de Direito positivo ao tempo da outorga constitucional.

Vários são os exemplos nesse sentido, valendo citar o RE nº 166.722/RS, em que se declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, I, da Lei nº 7.787/89, que, a pretexto de atribuir competência para instituir contribuições sociais incidentes sobre a “folha de salários” (art. 195, I, a, CF), incluiu no âmbito de incidência os valores pagos a “autônomos e administradores”. (BRASIL, STF, Tribunal Pleno. RE 559937, Trecho do voto do Ministro Relator para o acórdão Dias Toffoli, julgado em 20/03/2013, Publicado em 17/10/2013).

Neste mesmo julgado, este posicionamento foi igualmente defendido pelos Ministros Luiz Fux¹⁵⁷ e Joaquim Barbosa¹⁵⁸.

Assim, entende-se que os signos utilizados pelo legislador constitucional para identificar as riquezas passíveis de tributação pelos impostos (art. 153, 155 e 156, CF/88) e pelas contribuições sociais destinadas à seguridade social (art. 195, CF/88) denotam conceitos, que se apresentam como verdadeiros limites ao exercício da competência impositiva e residual pelo legislador infraconstitucional.

1.2.2 A competência tributária impositiva e a competência tributária residual

Considerando o objeto do presente estudo, cumpre firmar o que se admite por competência tributária impositiva e competência tributária residual. Trata-se de uma classificação da competência tributária utilizada para os impostos e as contribuições

¹⁵⁷ Como se depreende de trecho do voto do Ministro Luiz Fux: “O Conceito de valor aduaneiro é o mesmo corrente no âmbito do comércio exterior, com referências expressas na legislação, de modo que se deve considerar a previsão constitucional como dizendo respeito ao sentido técnico da expressão constante do próprio GATT. [...] A lei extrapolou o conceito de ‘valor aduaneiro’, definindo-o como se pudesse abranger, também, o ICMS devido na importação e o montante das próprias contribuições, sendo, portanto, inconstitucional.” (BRASIL, STF, Tribunal Pleno. RE 559937, Relatora Ministra Ellen Gracie, Relator para o acórdão Ministro Dias Toffoli, julgado em 20/03/2013, publicado em 17/10/2013).

¹⁵⁸ Como se depreende de trecho do voto do Ministro Joaquim Barbosa: “A legislação infraordinária se desviou do conceito de ‘valor aduaneiro’ usado pelas normas que regem o comércio internacional e o próprio imposto de importação, ao estabelecer que valor aduaneiro era ‘o valor aduaneiro, tal como estabelecido na legislação do Imposto de Importação, mais o valor do ICMS e das próprias contribuições’. [...] As regras destinadas a estabilizar as expectativas do cidadão perante o Estado devem primar pela objetividade e pela constância. A interpretação proposta pela União, de que o conceito constitucional-tributário de ‘valor aduaneiro’ poderia ser amplamente definido pelo legislador é insuficiente para superar o imperativo de estabilidade. A coerência do sistema jurídico inadmite que ‘valor aduaneiro’ possa significar duas realidades diferentes dentro do mesmo contexto, que é o tributário.” (BRASIL, STF, Tribunal Pleno. RE 559937, Relatora Ministra Ellen Gracie, Relator para o acórdão Ministro Dias Toffoli, julgado em 20/03/2013, publicado em 17/10/2013).

securitárias, cujo critério distintivo é a identificação no texto constitucional das materialidades passíveis de serem eleitas pelo legislador para a instituição destes tributos.

Isso porque, como já dito, especificamente para estes dois tributos, o legislador constituinte identificou expressamente os fatos passíveis de serem eleitos pelo legislador ordinário para sua instituição, delimitando a matéria passível de ser objeto de tributação pelos entes federados por impostos (artigos 153, 155 e 156, CF/88) e pela União para as contribuições de Seguridade Social (art. 195 CF/88).

Nesse contexto, denomina-se de competência tributária impositiva quando estes tributos são instituídos no exercício da competência ordinariamente prevista no texto constitucional, utilizando-se das materialidades expressamente indicadas pela Constituição.

Por sua vez, o legislador constituinte facultou exclusivamente à União Federal instituir impostos (art. 154, I, CF/88) e contribuições securitárias (art. 195, § 4º, CF/88) incidentes sobre outras materialidades além daquelas previstas no texto constitucional. Nesta hipótese, exerce-se a denominada competência tributária residual¹⁵⁹ que, como o nome denota¹⁶⁰, se refere à instituição destes tributos sobre o resíduo, sobre aquelas materialidades não indicadas na CF/88.

Como aponta com veemência Luís Eduardo Schoueri, “*é o aspecto material do fato gerador o fator decisivo para a delimitação dos campos de competência de cada ente tributante, bem como para a definição da competência residual*”¹⁶¹. (grifo do autor).

Assim, possível distinguir a competência residual ou impositiva pela identificação do critério material da hipótese tributária¹⁶² no texto constitucional: identificada a materialidade, trata-se da competência impositiva; fora do rol indicado no texto constitucional, fala-se em competência residual.

¹⁵⁹ Em análise histórica da competência residual desde 1934, quando passou a ganhar relevância com a identificação de impostos privativos dos entes federados, confira: SCHOUERI, 1998, p. 83-89.

¹⁶⁰ Na sintética definição de Eduardo de Moraes Sabbag, a competência residual ou remanescente se refere “ao poder de instituir o tributo diverso daqueles já existentes [...], na acepção ‘daquilo que resta, de algo genuinamente restante ou residuário’” (SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009. p. 81). Esta acepção de competência residual não se confunde com aquela utilizada pela doutrina de Direito Constitucional para se referir à competência legislativa dos Estados, indicada no art. 25, §1º, CF/88, como uma “destinação ao que sobra, depois de se partilharem as competências” privativas da União, do art. 22, CF/88 e dos Municípios, do art. 30, CF/88 (ALMEIDA, 2005, p. 81).

¹⁶¹ SCHOUERI, 1998, p. 103.

¹⁶² Denominação dos elementos da regra matriz de incidência tributária, *vide* item 3.4.1 do Capítulo III.

CAPÍTULO II

CONTRIBUIÇÕES NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

2.1 A natureza jurídica tributária das contribuições

Conforme já referido no introito deste trabalho, a discussão acerca das contribuições é travada de forma intensa na doutrina e jurisprudência pátrias, inexistindo uma aproximação uníssona quanto a estas figuras, não consideradas por muitos como uma espécie tributária autônoma¹⁶³, confundindo-se com a figura dos impostos e das taxas, e, por outros, sequer admitida como uma exigência tributária¹⁶⁴. Ilustrando essa imprecisão teórica, Paulo Ayres Barreto¹⁶⁵ identificou, no direito positivo brasileiro e nas manifestações doutrinárias e jurisprudenciais pátrias, dezoito diferentes acepções do signo “contribuição”.

Na CF/88, o termo “contribuição” foi utilizado em especial¹⁶⁶ para identificar distintas prestações pecuniárias passíveis de serem exigidas de forma compulsória pela Administração Pública. Pela leitura do texto constitucional, apontam-se as seguintes figuras:

- Contribuição para financiamento do sistema confederativo da representação sindical, como parcela descontada em folha de trabalhadores sindicalizados, pertencentes à categoria profissional (art. 8º, IV, CF/88);
- Contribuições para financiamento do regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (artigos 40 e 149, § 1º, CF/88);

¹⁶³ Como será delineado adiante, Carvalho (2011, p. 74-78), Coêlho (2009b, p. 405-408) e Carrazza (2010, p. 595-670) afastam as contribuições como figuras tributárias autônomas, enquadrando-as como impostos ou taxas a depender do critério material do antecedente normativo da regra matriz de incidência eleito.

¹⁶⁴ Como será especificado nas notas adiante, afastam a natureza tributária das contribuições os autores Greco (2000, p. 70), Mélega (1992, p. 3.294-3.295), Rocha (1992, p. 302) e Martinez (1996, p. 244-245), especificamente quanto às contribuições sociais.

¹⁶⁵ BARRETO, P., 2011a, p. 83-85.

¹⁶⁶ A Constituição igualmente se utilizou do termo “contribuições” em outros sentidos que fogem à análise do presente estudo como, por exemplo, para identificar as parcelas que não são passíveis de serem recebidas pelos juízes (art. 95, parágrafo único, IV, CF/88) e pelos membros do Ministério Público (art. 128, § 5º, ‘f’, CF/88) de pessoas físicas, entidades públicas ou privadas, terminologia que não se confunde com as contribuições compulsórias identificadas.

- Contribuições de melhoria, passíveis de serem exigidas em razão da valorização imobiliária decorrente de obra pública, de competência comum dos entes federados (art. 145, III, CF/88);
- Contribuições destinadas à intervenção no domínio econômico, ao interesse de categorias profissionais ou econômicas e à área social, de competência privativa da União (art. 149, CF/88);
- Contribuição destinada ao custeio do serviço de iluminação pública, de competência do Distrito Federal e dos Municípios (art. 149-A, CF/88);
- Contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, § 4º, CF/88);
- Contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, de competência privativa da União Federal (art. 195, CF/88);
- Contribuição social do salário-educação, como fonte adicional de financiamento da educação básica pública (art. 212, § 5º, CF/88);
- Contribuições sociais para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público que, a partir da promulgação da Constituição, passaram a ser destinadas ao financiamento do seguro-desemprego e ao custeio do abono de um salário mínimo anual¹⁶⁷ (art. 239, CF/88);
- Contribuição social adicional para financiamento do seguro-desemprego, a ser paga pela empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor (art. 239, § 4º, CF/88);
- Contribuições compulsórias passíveis de serem exigidas dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (art. 240, CF/88); e
- Contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira de competência exclusiva da União, atualmente extinta, originariamente destinada ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde, posteriormente destinada igualmente para o custeio da previdência social e ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (artigos 74, 75, 80, 84 e 85, ADCT).

¹⁶⁷ Abono pago aos empregados que recebem até dois salários mínimos de remuneração mensal de empregadores que contribuem para os mencionados Programas, na forma do art. 239, CF/88.

À luz dessa disciplina constitucional, a doutrina e jurisprudência pátrias têm reiteradamente reconhecido a natureza jurídica tributária das contribuições, sendo raro um posicionamento que refute esta premissa. Isso porque as contribuições veiculadas no texto constitucional de 1988 se enquadram no conceito jurídico de tributo sendo que, como consignado por Andrei Pitten Velloso, a “natureza tributária de determinada exação decorre de uma única constatação: a sua subsunção ao conceito de tributo. Se se enquadrar em tal conceito, tributo será. Caso contrário, não. Não há uma terceira opção.”¹⁶⁸

Esse é o entendimento de Estevão Horvath¹⁶⁹, Fabiana Del Padre Tomé¹⁷⁰, Humberto Ávila¹⁷¹, José Eduardo Soares de Melo¹⁷², Leandro Paulsen¹⁷³, Aliomar Baleeiro e Misabel de Abreu Machado Derzi¹⁷⁴, Paulo de Barros Carvalho¹⁷⁵, Paulo Ayres Barreto¹⁷⁶, Regina Helena Costa¹⁷⁷, Tácio Lacerda Gama¹⁷⁸, dentre outros. Assim, o entendimento da doutrina majoritária é no sentido de que, enquadrando-se as contribuições no conceito de tributo, elas possuem natureza tributária.

Com efeito, em conformidade com a premissa delineada no item 1.2.1 do Capítulo I deste trabalho, o signo tributo constante do texto constitucional denota um conceito, passível de ser depreendido da própria Constituição, cuja abrangência não pode ser restringida pelo legislador infraconstitucional. Sob essa perspectiva, Geraldo Ataliba apresenta o conceito de tributo construído a partir da Constituição, como:

[...] obrigação jurídica pecuniária, *ex lege*, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais.¹⁷⁹

¹⁶⁸ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 23.

¹⁶⁹ HORVATH, 2008, p. 124-125.

¹⁷⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a Seguridade Social á Luz da Constituição Federal.** Curitiba: Juruá, 2002. p. 85-89.

¹⁷¹ ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro.** São Paulo: Dialética, 2003. p. 315.

¹⁷² MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário.** 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 85-96.

¹⁷³ PAULSEN, Leandro. Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro.** São Paulo: Dialética, 2003. p. 366-368.

¹⁷⁴ BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 948-949.

¹⁷⁵ CARVALHO, 2011, p. 74-75.

¹⁷⁶ BARRETO, P., 2011a, p. 87-92.

¹⁷⁷ COSTA, R., 2009, p. 128.

¹⁷⁸ GAMA, Tácio Lacerda. Contribuições Especiais: natureza e regime jurídico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho.** Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 1145-1147.

¹⁷⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000. p. 34.

Encontrando-se em consonância com este conceito depreendido do texto constitucional, o art. 3º do (CTN) possui grande relevância jurídica por explicitar a “essência do tributo”¹⁸⁰, indicando os elementos essenciais do conceito constitucional que devem ser considerados para avaliar a natureza jurídica das contribuições.

Indica tal dispositivo, primeiramente, que todo tributo consiste em uma “prestação pecuniária”, ou seja, uma obrigação jurídica cujo objeto tem cunho pecuniário, tendo o sujeito ativo o direito de exigir do sujeito passivo certo comportamento, consistente em dar dinheiro¹⁸¹. A exigência do tributo por parte da Administração Pública ou de ente delegado, “mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, independe da vontade do sujeito passivo sendo, portanto, uma obrigação “compulsória” que, para ser válida, deve ser necessariamente “instituída em lei” em sentido formal, observando-se todos os requisitos formais e materiais estabelecidos pela Constituição Federal.

Por fim, indica o art. 3º do CTN que os fatos que ensejam a exigência dos tributos não constituem “sanção de ato ilícito”, diferenciando-se, portanto, das multas cobradas em decorrência do descumprimento de determinado dever estabelecido em lei.

Sem adentrar aqui nos pormenores das discussões em torno desse dispositivo travadas pela doutrina pátria¹⁸², entende-se ser inegável a relevância jurídica do art. 3º do CTN por apontar os elementos essenciais que caracterizam o tributo, afastando principalmente interpretações extensivas do conceito por parte da Administração Pública.

E as contribuições constantes do texto constitucional se enquadram com clareza nesse conceito de tributo, tais como: obrigações jurídicas pecuniárias compulsórias, instituídas apenas por lei, passíveis de serem exigidas pelas pessoas políticas competentes ou por ente para o qual a capacidade tributária ativa tenha sido delegada¹⁸³ em razão da ocorrência de um ato lícito (a realização de obra pública que ensejou valorização imobiliária, a realização de serviço de iluminação pública, faturar, aferir lucro, ser trabalhador, ter trabalhadores a seu serviço, ser vencedor de concurso de prognóstico, importar, integrar categoria profissional, ser servidor público), não configurando, assim, uma sanção.

¹⁸⁰ COSTA, R., 2009, p. 106.

¹⁸¹ ATALIBA, 2000, p. 35.

¹⁸² Em crítica à expressão do art. 3º do CTN, Ataliba indica que “não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do C.T.N. é mero *precepto didactio* [...]. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo” (ATALIBA, 2000, p. 32). Com relevantes críticas à redação do art. 3º do CTN, *vide* CARVALHO, 2011, p. 56-59.

¹⁸³ Quanto à delegação da capacidade tributária ativa, cf. item 1.1.3 do Capítulo I.

Contudo, com exceção das contribuições de melhoria¹⁸⁴, o reconhecimento da natureza tributária das demais figuras identificadas com o termo “contribuições”, além de não ser unânime mesmo à luz da CF/88, nem sempre foi depreendido com tanta clareza no ordenamento constitucional pretérito.

Com efeito, antes da promulgação da Constituição vigente, a discussão acerca da natureza tributária das contribuições se mostrava mais acirrada tendo em vista que estas figuras eram previstas no capítulo pertinente à ordem social e/ou econômica¹⁸⁵, não estando incluídas no capítulo referente ao sistema tributário. Diante disso, entendiam alguns autores que a própria ordem constitucional afastava a natureza tributária das contribuições¹⁸⁶.

Após a inclusão das contribuições na disciplina do CTN pelo Decreto-lei 27/1966 e de sua indicação no pertinente capítulo do Sistema Tributário Nacional pela Emenda Constitucional (EC) 1/1969¹⁸⁷, a doutrina e jurisprudência se orientaram pela natureza

¹⁸⁴ Foram escassas as discussões travadas pela doutrina e jurisprudência pátrias em torno da natureza tributária das contribuições de melhoria em se considerando que, desde sua veiculação originária na Constituição de 1934 (art. 124), elas sempre estiveram inseridas nos capítulos constitucionais pertinentes ao sistema tributário, bem como eram expressamente relacionadas pelo próprio legislador constituinte como uma figura tributária (cf. art. 30 da Constituição de 1946, art. 1º da EC 18/65 e art. 18 da Constituição de 1967). Além disso, as ordens constitucionais pretéritas se preocuparam em delinear o regime jurídico das contribuições de melhoria sendo que, desde a Constituição de 1946, já foi consignado que tais contribuições apenas seriam cobradas “quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas”, não podendo ser exigidas “em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado” (art. 30, I e parágrafo único, da Constituição de 1946).

¹⁸⁵ Desde a primeira menção à figura das contribuições na Constituição de 1934, elas foram incluídas nos capítulos ou títulos pertinentes à ordem social e/ou econômica, com a previsão da contribuição em favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidentes de trabalho ou de morte (art. 121, § 1º, ‘h’). Na Constituição de 1937, foram previstas no título referente à ordem social as contribuições para a caixa escolar (art. 130), e para financiar as atividades dos sindicatos representativos reconhecidos pelo Estado (art. 138). Igualmente no título da ordem social, as contribuições “em favor da maternidade e contra as consequências da doença, da velhice, da invalidez e da morte” (art. 157) foram previstas na Constituição de 1946. Na Constituição de 1967, foram previstas as contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 157, §9º), as previdenciárias (art. 158) e sindicais ou de categoria profissional (art. 159, §1º), novamente no título concernente à ordem social e econômica. Para uma detalhada perspectiva histórica da figura das contribuições no direito brasileiro, cf.: MÉLEGA, Luiz. Natureza jurídica da contribuição de previdência social. In: MACHADO, Brandão. **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 376-381.

¹⁸⁶ Conforme narrado pela professora Misabel (DERZI, Misabel de Abreu Machado .Contribuições. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 13, n. 48, p. 221-252, abr./jun. 1989. p. 223).

¹⁸⁷ Art. 21, §2º, I, na redação dada pela EC 1/1969, que modificou integralmente a Constituição de 1967.

tributária dessas exações, até a publicação da EC 8/1977¹⁸⁸, que novamente despertou a discussão especificamente quanto às contribuições sociais.

Contudo, com a promulgação da CF/88, foi apaziguada grande parte¹⁸⁹ dessas discussões envolvendo a natureza tributária das contribuições.

Além de incluir as contribuições no capítulo pertinente ao Sistema Tributário Nacional, a CF/88 expressamente consignou no art. 149 a aplicação, no tocante às contribuições, de uma série de princípios tributários de extrema valia, como os princípios da legalidade e da irretroatividade¹⁹⁰, bem como as sujeitou a todas as normas gerais de direito tributário, pela expressa remissão ao art. 146, III, da CF/88. Mostrou-se como um verdadeiro avanço eis que:

[...] a Constituição veio espancar vícios, corrigir equívocos constantes na prática constitucional tributária brasileira e que se manifestavam expressamente através dessa doutrina minoritária [que se manifestava no sentido de afastar a natureza tributária das contribuições] referendada em decisões dos mais altos tribunais do país, especialmente do Supremo Tribunal Federal.¹⁹¹

¹⁸⁸ Por esta emenda, pela alteração na redação do art. 43 da EC 1/1969, passou a constar que a competência legislativa do Congresso Nacional abrangeria a matéria dos tributos, no inciso I, e as contribuições sociais, no inciso X. Com isso, ganhou força o entendimento veiculado por Brandão Machado no sentido de que “ao enumerar de início os tributos e finalmente as contribuições sociais, o legislador constituinte distinguiu nitidamente essas duas categorias lógicas: no conceito de tributo não se enquadram as contribuições sociais, a partir da Emenda n.º 8” (MACHADO, Brandão. São tributos as contribuições sociais? In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MONTEIRO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado**: Estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 66). Esse entendimento foi veiculado inclusive no âmbito do STF, tal como se depreende do Agravo de Instrumento 101.900: “As contribuições previdenciárias relativas a débito anterior à Emenda Constitucional 8/77 ostentam natureza tributária” (Relator Ministro Francisco Rezek, julgado em 16/09/1986, Publicado em 10/10/1986, p. 18.929).

¹⁸⁹ Ainda é possível encontrar posicionamentos afastando a natureza tributária das contribuições. Para Greco (2000, p. 70), Mélega (1992, p. 3.294-3.295) e Martinez (1996, p. 244-245), as contribuições, por não constarem expressamente do rol de tributos constantes do art. 145 da CF/88, não foram consideradas como tributos pelo legislador constitucional. Entretanto, não merece prevalecer esse entendimento eis que o dispositivo não pretendeu listar todos os tributos passíveis de serem instituídos no ordenamento, mas apenas indicar aqueles cuja competência é comum aos entes federados, quais sejam impostos, taxas e contribuições de melhoria (*Vide* BARRETO, P., 2011a, p. 91; GAMA, 2005, p. 1145). Com isso, o simples fato de as contribuições ou mesmo de os empréstimos compulsórios não constarem dessa lista, em se tratando de figuras originariamente delimitadas pela competência exclusiva da União Federal, não afasta de qualquer forma o caráter tributário destas exações. Neste aspecto, importante é salientar que as possibilidades dos Estados, Distrito Federal e Municípios de instituírem contribuições (art. 149, § 1º e art. 149-A, CF/88) foram veiculadas por emendas constitucionais, não estando vigente à época da promulgação da CF/88, quando foi desenvolvida a proposta teórica enfrentada.

¹⁹⁰ Para Mélega (1992, p. 3.294-3.295) e Rocha (1992, p. 302) a remissão pelo art. 149 aos princípios tributários da legalidade e da anterioridade (art. 150, I e III, CF/88) apenas se justifica em razão das contribuições não serem tributos, pois se o fossem, ela seria dispensável. Contudo, essa remissão não se apresenta como fato a fulminar o caráter tributário das contribuições, tendo sido indicada exatamente para afastar quaisquer argumentos suscetíveis a afastar o regime jurídico tributário das contribuições. (*Vide*: BARRETO, P., 2011a, p. 91-92). Ademais, “se as contribuições não apresentassem natureza tributária, inexistiriam motivos para que o constituinte dispusesse expressamente acerca da aplicação diferenciada de determinados princípios” no art. 149 da CF/88. (TOMÉ, 2002, p. 88).

¹⁹¹ DERZI, 1989, p. 223.

Da mesma forma, exigindo uma interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais, o art. 149 fez expressa remissão ao art. 195 da CF/88, incluído no capítulo referente à Ordem Social, igualmente impondo a observância dos dispositivos referentes ao Sistema Tributário para as contribuições sociais destinadas à seguridade social¹⁹².

De forma conclusiva, essencial consignar que, à luz da CF/88, o STF reconhece de forma pacífica a natureza tributária das contribuições. É o que se depreende de julgado de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, no qual o Tribunal Pleno concluiu, por unanimidade, que “as contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição”¹⁹³.

Assim, considerando-se o perfeito enquadramento ao conceito de tributo, não há como afastar a natureza jurídica tributária das contribuições. Sedimentada esta premissa, cumpre avaliar como estas figuras se enquadram no quadro classificatório proposto pela doutrina pátria, considerando a importância da classificação na delimitação do regime jurídico aplicável às figuras tributárias.

2.2 A classificação dos tributos brasileiros

2.2.1 As classificações na Ciência do Direito

Antes de adentrar especificamente, na classificação dos tributos constantes do ordenamento jurídico brasileiro, importante é tecer breves considerações em torno do ato de classificar na Ciência do Direito. Como leciona Paulo de Barros Carvalho, classificar consiste em:

¹⁹² No que concernem especificamente às contribuições sociais devidas à Previdência Social, Martinez (1996, p. 269) se manifestou no sentido de que estas parcelas não teriam natureza tributária tendo em vista a peculiaridade do sistema previdenciário, como seguro social ou poupança coletiva indisponível. Para o autor, enquanto os tributos “atendem a necessidades difusas”, as contribuições em questão “têm clientela menor, a dos protegidos pela Previdência Social”, não podendo ser consideradas como exações tributárias (MARTINEZ, 1996, p. 245). Contudo, o fato de as contribuições previdenciárias possuírem destinação específica não lhe desnaturam a natureza tributária sendo, na verdade, como delineado no item 2.2 do Capítulo II, um dos principais traços distintivos das contribuições especiais em relação aos demais tributos. Ademais, tal argumento não se sustenta eis que outras parcelas de reconhecido viés tributário, como as taxas, possuem destinação específica, qual seja, o financiamento da atuação estatal diretamente prestada, e não por isso têm sua natureza posta em xeque. Adicione-se que, exatamente em função da grande relevância da destinação do produto da arrecadação, alguns autores já propõem uma redefinição do conceito de tributo que envolva a destinação (SANTI; CANADO, 2007, p. 301-317).

¹⁹³ BRASIL. STF. Tribunal Pleno. RE 560.626, Trecho do voto do Relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 12/06/2008, publicado em 05/12/2008. Este julgado, proferido em sede de repercussão geral, foi precedente da súmula vinculante 8, no qual foi declarada a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, referentes à prescrição e decadência das contribuições securitárias.

[...] distribuir em classes, é dividir os termos segundo a ordem da extensão ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existiam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas em relação às demais classes.¹⁹⁴

Para a Ciência do Direito, o ato de classificar possui a singular importância de especificar o regime jurídico aplicável a cada espécie identificada em um determinado gênero, viabilizando o estudo aprofundado de fenômenos genéricos em qualquer ramo da ciência.

No âmbito tributário, Luís Eduardo Schoueri consignou essa importância ao frisar que “se classificam os tributos em espécies porque elas recebem um tratamento jurídico diferenciado”¹⁹⁵. Da mesma forma enfatiza Geraldo Ataliba ao consignar que “não é suficiente reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária” tendo em vista que “a Constituição prescreve regimes diferentes, conforme a espécie. Tais regimes caracterizam-se por princípios e regras especiais, constitucionalmente estabelecidos”¹⁹⁶.

Para proceder com a segregação dos grupos dentro de uma divisão lógica¹⁹⁷, com a correspondente identificação das espécies¹⁹⁸, é necessário que o intérprete escolha um critério de distinção específico (*fundamentum divisionis*). A depender do critério eleito, a classificação será diferente, sendo certo que, como evidenciado por Paulo de Barros Carvalho, “a faculdade de estabelecer classes é ilimitada enquanto existir uma diferença, pequena que seja, para ensejar a distinção”¹⁹⁹.

Tratando-se, especificamente, de uma classificação jurídica, é necessário que o critério distintivo eleito tenha por base o **direito positivo, como objeto da Ciência do**

¹⁹⁴ CARVALHO, P., 2009, p. 117-118.

¹⁹⁵ SCHOUERI, 2011, p. 151.

¹⁹⁶ ATALIBA, 2000, p. 123-124.

¹⁹⁷ Como delineado por Barreto, P. (2011a, p. 49) com fulcro nos ensinamentos de L. Susan Stebbing, a classificação dos tributos se trata de verdadeira divisão lógica, quando “o caminho é do todo para a parte”, ou seja, do gênero, para a espécie.

¹⁹⁸ Nos termos de Eurico Marcos Diniz de Santi, “o atributo ou atributos que distinguem determinada espécie de todas as demais espécies de um mesmo gênero denomina-se diferença” (SANTI, 1998, p. 128-129). Com isso, a “diferença de uma espécie é aquela parte da conotação do nome específico, ordinário, especial ou técnico, que distingue a espécie em questão de todas as outras espécies de um dado gênero a que em determinada ocasião nos referimos.” Assim, “a espécie deve conotar todos os atributos que o gênero conota.”

¹⁹⁹ CARVALHO, 2009, p. 119.

Direito²⁰⁰.

Assim, os critérios classificatórios adotados no âmbito da Ciência do Direito apenas poderão ser extraídos do direito positivo considerando-se que, como alerta Paulo Ayres Barreto²⁰¹, um critério que se distancia do objeto de estudo acaba por não possuir a devida pertinência científica²⁰² e, “não resistirá à submissão aos critérios de verdade/falsidade próprios da Lógica Alética”. Igualmente nesse sentido é a advertência de Geraldo Ataliba, que enfatiza ser

[...] despropositado, anticientífico e absurdo o jurista se recorrer a qualquer critério não jurídico, pré-jurídico ou metajurídico, para estabelecer uma classificação jurídica dos institutos que estuda. Não é lícito ultrapassar os limites do fenômeno que se põe como objeto do nosso estudo: o direito positivo.²⁰³

Além disso, para garantir a coerência lógica da proposta classificatória, é necessário, ainda, que sejam observadas as regras ditadas pela Lógica, na denominada teoria das classes²⁰⁴. Em conformidade com os ensinamentos de Tárek Moysés Moussallem, são cinco as regras que devem ser necessariamente observadas por qualquer cientista quando da divisão classificatória, quais sejam:

(a) deve haver somente um *fundamentum divisionis* em cada operação; (b) as classes coordenadas devem se excluir mutuamente; (c) as classes coordenadas devem esgotar coletivamente a superclasse; (d) as operações sucessivas da divisão devem ser efetuadas por etapas graduais; (e) as diferenças devem resultar da definição do dividido.²⁰⁵

Em se tratando especificamente da classificação tributária, a aplicação destas regras merece especial atenção pelo jurista tendo em vista que, como será pormenorizado adiante, o direito posto passou a exigir a adoção de mais de um critério distintivo para a identificação das classes tributárias. E, pela observância das regras acima indicadas, é

²⁰⁰ Em conformidade com as lições de Paulo de Barros Carvalho, o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num determinado país, vertido em linguagem prescritiva, por prescrever comportamentos e é orientado pela “lógica deôntica (lógica do dever-ser, lógica das normas)”, segundo a qual as prescrições são válidas ou não válidas. Por sua vez, a Ciência do Direito utiliza-se de uma linguagem descritiva para ordenar o direito posto, “declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação”, a partir da “lógica apofântica (lógica das ciências, lógica alética)”, com proposições verdadeiras ou falsas (CARVALHO, 2011, p. 34-36).

²⁰¹ BARRETO, P., 2011a, p. 47.

²⁰² No mesmo sentido: SANTI, 1998, p. 132-133.

²⁰³ ATALIBA, 2000, p. 128.

²⁰⁴ Como frisado por Paulo de Barros Carvalho “a Lógica reserva à temática da classificação um capítulo inteiro, denominado Teoria das Classes, em que se estuda o conceito de classe e o quadro de suas propriedades gerais” (CARVALHO, P., 2009, p. 121).

²⁰⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Classificação dos tributos (uma visão analítica). In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 4. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: Noeses. 2007. p. 611-612.

possível afastar a denominada falácia da divisão cruzada, que ocorre quando mais de um critério de distinção é eleito, de forma concomitante, pelo cientista²⁰⁶.

Assim, qualquer classificação realizada no âmbito da Ciência do Direito deve não apenas guardar coerência com o seu objeto de estudo, o direito positivo, como também deve observar as regras ditadas pela Lógica.

Feitas essas considerações preliminares, que orientaram todas as classificações a serem propostas no presente trabalho, adentra-se a seguir nas propostas de classificação dos tributos apresentados pela doutrina pátria.

2.2.2 Os critérios e as classificações dos tributos

No que tange especificamente aos tributos, são inúmeras as propostas classificatórias apontadas na doutrina pátria, delineadas a partir da adoção de critérios, nem sempre identificados com clareza pelos juristas, que resultam na indicação de distintos números de espécies tributárias. Identificam-se a seguir algumas dessas manifestações.

Alfredo Augusto Becker, em inovadora aproximação na matéria²⁰⁷, elegeu um critério distintivo a partir da própria teoria da norma tributária para proceder com a classificação dos tributos, qual seja, a base de cálculo (base imponible). Por meio deste critério, considerado como o “único elemento que confere o gênero jurídico do tributo”²⁰⁸, ele identificou duas espécies tributárias no ordenamento brasileiro, sendo “impostos” aqueles tributos que têm por base de cálculo a mensuração de um fato lícito praticado por determinado indivíduo, e as “taxas” aqueles tributos cuja base de cálculo espelha um serviço estatal.

Não destoando desse raciocínio proposto por Becker²⁰⁹, igualmente à luz da norma jurídica tributária, Geraldo Ataliba²¹⁰ propôs a adoção de outro critério que, a seu ver, seria

²⁰⁶ BARRETO, P., 2011a, p. 48-49.

²⁰⁷ Como apontado por TORRES, Heleno Taveira. Pressupostos Constitucionais das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. A CIDE-Tecnologia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2003. v. 7. p. 109.

²⁰⁸ BECKER, 2007, p. 394.

²⁰⁹ Como evidencia o próprio Geraldo Ataliba em sua obra, “quando estudamos a base imponible, conceituamo-la como ‘perspectiva mensurável do aspecto material da h.i.’ Classificamos o tributos pela consistência do aspecto material da h.i.; Becker, pela base imponible. O critério é o mesmo. Só que ele se restringe à perspectiva mensurável – que é uma função – e não à própria consistência material da h.i.” (ATALIBA, 2000, p. 131).

²¹⁰ Ibid., p. 132.

efetivamente passível de abranger todos os tributos²¹¹, qual seja: **a vinculação do aspecto material da hipótese de incidência²¹² à atividade estatal**. Sob esta perspectiva, os tributos foram segregados em dois grupos: *(i)* tributos vinculados, cuja hipótese consiste em uma atuação do Estado ou em uma repercussão desta; e *(ii)* tributos não vinculados, cuja hipótese consiste em um fato que não corresponda a uma atuação estatal, dotado de conteúdo econômico²¹³.

Os únicos tributos não vinculados seriam os impostos, cujo critério material da hipótese tributária consiste em uma “situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (art. 16, CTN). Por sua vez, os tributos vinculados possuiriam duas subespécies distintas, as taxas e as contribuições (dentre as quais as contribuições de melhoria), distinguidas pelo critério da referibilidade, ou seja, “no modo de a atuação estatal referir-se ao obrigado”²¹⁴.

Nessa esteio, seria identificada a taxa quando a referibilidade for direta, cuja hipótese tributária consista em uma atuação estatal imediatamente referida ao contribuinte. Em conformidade com o art. 145, II, da CF/88 e o art. 77, do CTN, as hipóteses de atuações estatais diretas passíveis de instituição de taxas são o exercício regular do poder de polícia e a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

Por outro lado, se a referibilidade entre a atuação estatal e o contribuinte for indireta, estar-se-ia diante de uma contribuição, espécie tributária cuja hipótese de incidência “consiste numa atuação estatal indireta e mediadamente (mediante uma circunstância intermédia) referida ao obrigado.”²¹⁵

Para Geraldo Ataliba²¹⁶, as únicas verdadeiras contribuições existentes no ordenamento jurídico, mesmo à luz da CF/88, são as contribuições de melhoria. Isso porque, em conformidade com o art. 81 do CTN, recepcionado pela CF/88²¹⁷, esta espécie tributária apenas será passível de ser instituída pelos entes federados em decorrência da

²¹¹ Como narrado por Geraldo Ataliba, após o exame e comparação de todas as legislações existentes quanto à hipótese de incidência, ele concluiu que “em todos os casos, o seu aspecto material, das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal” (ATALIBA, 2000, p. 130).

²¹² Denominado por Paulo de Barros Carvalho (2011) como o critério material da hipótese tributária ou do antecedente normativo da regra matriz de incidência, conforme delineado no item 3.4.1.1 do Capítulo III.

²¹³ ATALIBA, 2000, p. 138.

²¹⁴ Ibid., p. 147.

²¹⁵ Ibid., p. 152.

²¹⁶ Ibid., p. 182-184.

²¹⁷ A recepção decorre da expressão do art. 145, III, CF/88 ao indicar a possibilidade de instituição de “contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

realização “de obras públicas de que decorra valorização imobiliária”. Desta forma, apenas com a existência da circunstância intermediária, qual seja, o benefício²¹⁸ decorrente da atuação estatal que indiretamente atingiu o sujeito (valorização do imóvel em função da realização da obra pública), será possível a instituição de contribuições de melhoria em relação àquele beneficiado.

Assim, Geraldo Ataliba, em posicionamento até hoje referendado por renomados juristas como Paulo de Barros Carvalho²¹⁹, Roque Antônio Carrazza²²⁰ e Sacha Calmon Navarro Coêlho²²¹, delineou as bases da corrente denominada de tripartite, identificando como espécies tributárias: os impostos (tributos não vinculados); as taxas (tributos vinculados diretamente) e as contribuições (tributos vinculados indiretamente). Para os defensores dessa linha de pensamento, qualquer outro tributo identificado no ordenamento pode ser enquadrado nessas espécies, a depender do critério material da hipótese de incidência eleito para a incidência tributária.

Contudo, essa corrente passou a sofrer frontais críticas por outros expoentes da doutrina pátria em razão da não abrangência no critério classificatório de outras figuras tributárias que, ainda que não indicadas no art. 145 da CF/88, possuem disciplina específica no texto constitucional²²², quais sejam: o empréstimo compulsório e as demais contribuições, que não as de melhoria.

Com efeito, na linha da teoria tripartite, a natureza jurídica desses tributos é identificada a partir do critério material eleito para compor a hipótese tributária, podendo os empréstimos compulsórios ser impostos, taxas ou contribuições de melhoria restituíveis²²³, e as contribuições, impostos ou taxas com destinação específica²²⁴.

²¹⁸ Apontando a necessidade do benefício para a contribuição de melhoria, Luís Eduardo Schoueri entende que “não há razão para alguns proprietários suportarem o custo de uma obra pública que não os beneficiou de modo diferente do resto da coletividade. Parece válido o exemplo da contribuição de uma via elevada, trazendo notórios prejuízos aos proprietários dos imóveis circunvizinhos, que passaram a residir ‘debaixo da ponte’, Nada justificaria a cobrança de um tributo para que eles suportassem a obra que os prejudicou. Seria jocosamente uma ‘contribuição de pioria’, inaceitável no ordenamento jurídico” (SCHOUERI, 2011, p. 185).

²¹⁹ CARVALHO, 2011, p. 59-78.

²²⁰ CARRAZZA, 2010, p. 533-670.

²²¹ COÊLHO, 2009b, p. 391-427.

²²² Cumpre frisar que, ainda que essas figuras já constassem da Constituição de 1967, o tratamento jurídico delineado com maior especificidade se apresentou como uma inovação da Constituição de 1988, momento no em que a discussão acerca da classificação tributária ganhou maior ensejo na doutrina.

²²³ Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 65) evidencia que os empréstimos compulsórios “poderão revestir qualquer das formas que correspondem às espécies do gênero tributo. Para reconhecê-las como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, basta aplicar o operativo critério constitucional representado pelo binômio hipótese de incidência/base de cálculo”. Na classificação proposta por Sacha Calmon Navarro Coêlho (2009b, p. 398 e p. 426), os empréstimos compulsórios são impostos restituíveis, sendo que até podem possuir fato gerador de taxas, “mas sempre se apresentam como fato gerador de imposto”, por entender que “somente os impostos, baseados na capacidade contributiva, possuem potencial arrecadatório, as taxas não.”

²²⁴ CARRAZZA, 2010, p. 598.

Entretanto, à luz da CF/88, o empréstimo compulsório e as contribuições (que não as de melhorias) passaram a contar com uma disciplina específica e mais detalhada que as distinguem das espécies identificadas pela teoria tripartite²²⁵.

Previsto no art. 148 da CF/88, o empréstimo compulsório é um tributo²²⁶ de competência exclusiva da União, passível de ser instituído por lei complementar exclusivamente “para atender a despesas extraordinárias” ou “no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional”.

Como se depreende do texto constitucional, o legislador constituinte não especificou os fatos geradores passíveis de serem eleitos pelo legislador complementar para a instituição dos empréstimos compulsórios. Com efeito, apenas foram identificadas as finalidades específicas a serem atingidas por este tributo e, conseqüentemente, as destinações específicas do produto de sua arrecadação (cuja aplicação é estritamente vinculada àquela finalidade constitucional que fundamentou sua instituição).

Outro traço peculiar dos empréstimos compulsórios, decorrente do próprio emprego do termo “empréstimo” para identificar este tributo, é a necessidade da previsão expressa na lei complementar instituidora da forma e dos prazos a serem observados pela Administração Pública Federal para proceder com a correspondente restituição integral dos

²²⁵ Ainda à luz da Constituição de 1967, com as alterações promovidas pela EC 1/1969, Barreto, A (1977, p. 17) já propunha a classificação dos tributos em quatro espécies por reconhecer a autonomia do empréstimo compulsório (corrente quadripartite) salientando que, “dentro exclusivamente do plano constitucional” é possível a identificação de “quatro espécies: impostos – taxas – contribuições – empréstimo compulsório”. Ricardo Torres igualmente é adepto da corrente quadripartite, reconhecendo o empréstimo compulsório como uma espécie tributária autônoma. Contudo, o critério de classificação adotado não foi indicado com clareza. Com efeito, foram apontados dois critérios distintivos de classificação dos tributos quais sejam: a vinculação da hipótese de incidência à atividade estatal (vinculados e não vinculados); e a sua justificativa, podendo ser o tributo contributivo (“encontra sua justificativa primordial na capacidade contributiva”) ou comutativo/retributivo (“quando se basear no princípio do custo/benefício ou da equivalência”). Entretanto, o empréstimo compulsório não é abrangido em quaisquer desses critérios, dos quais apenas podem ser identificadas as figuras dos impostos (não vinculados e contributivos), das taxas e das contribuições (vinculados e retributivos) (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 375-376).

²²⁶ Diferentemente das contribuições, os empréstimos compulsórios sempre constaram do capítulo pertinente do Sistema Tributário quando introduzido no texto constitucional. Contudo, existiam discussões doutrinárias acerca da natureza jurídica não tributária desta exação, já ultrapassadas como frisado por Paulo Ayres Barreto: “Em verdade, os empréstimos compulsórios se amoldam ao conceito de tributo. São, e sempre foram, tributos. Há muito perderam relevo as correntes que atribuíram caráter contratual ou misto para a exação. Se a relação contratual pressupõe autonomia de vontade, a coatividade imanente aos empréstimos compulsórios a infirma” (BARRETO, P., 2011a, p. 69). Para melhor compreensão das correntes doutrinárias acerca da natureza não tributária ou tributária do empréstimo compulsório, *vide*: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Empréstimo Compulsório no direito brasileiro: regime jurídico e contraste de juridicidade. In: **Justiça tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 75-83.

valores despendidos pelos contribuintes, em moeda corrente²²⁷.

Além dos empréstimos compulsórios, a CF/88 igualmente introduziu no art. 149 a previsão específica para a instituição de contribuições pela União Federal, com finalidades específicas de financiamento da atuação deste ente:

- No domínio econômico (tendo como exemplo a contribuição relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, do art. 177, § 4º, CF/88);
- No interesse das categorias profissionais ou econômicas (tendo como exemplo a contribuição para financiamento do sistema confederativo da representação sindical, do art. 8º, IV, CF/88); e
- Nas áreas sociais, inclusive: (i) para o financiamento da Seguridade Social, objeto deste trabalho, disciplinada especificamente no art. 195 da CF/88 (ao qual faz expressa remissão o mencionado art. 149); e (ii) para o financiamento de outros fins sociais, como a educação básica pública (contribuição do salário-educação – art. 212, § 5º, CF/88).

A Constituição prevê ainda a possibilidade de instituição pelos Estados, Municípios e Distrito Federal das contribuições destinadas ao custeio do regime previdenciário dos seus servidores (art. 149, § 1º, CF/88). Por fim, foi introduzida pela EC 39/2002 a contribuição de competência dos Municípios e do Distrito Federal, “para o custeio do serviço de iluminação pública” (art. 149-A, CF/88).

Denota-se da disciplina constitucional que todas as contribuições foram expressamente qualificadas por finalidades específicas, consideradas relevantes pelo constituinte (atuação da União em áreas relevantes, previdência dos servidores públicos e serviço de iluminação), para as quais foi expressamente assegurado o destino do produto da arrecadação destes tributos. Como salienta Estevão Horvath, “se a União pode criar uma contribuição para obter recursos para atuar em determinada (pela própria Constituição)

²²⁷ A necessidade de restituição dos empréstimos compulsórios foi explicitada pelo art. 15, parágrafo único, do CTN, recepcionado pela CF/88, que exige que a lei complementar fixe “obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate”. Ainda que assim não o fosse, como dito, a ideia da devolução integral decorre do próprio emprego do termo “empréstimo” para a identificação do tributo, devendo ser integral para afastar o confisco, expressamente vedado pelo art. 150, IV, CF/88. Quanto à necessidade de destinação do produto da arrecadação dos empréstimos compulsórios para a finalidade constitucional para a qual foi criada e a necessidade de sua integral restituição, *vide* JARDIM, 1998, p. 82.

área, isto somente pode significar que os recursos assim arrecadados devem ser destinados a essa atuação”²²⁸.

Nesse sentido, as contribuições que não as de melhoria são destacadas na atual ordem constitucional por suas finalidades específicas, identificadas expressamente no texto constitucional, para as quais o produto da arrecadação é direcionado, sendo que a previsão de destinação compõe a própria norma de competência desses tributos²²⁹.

Tal qual para os empréstimos compulsórios, o texto constitucional autoriza a que no critério material da hipótese tributária²³⁰ das contribuições constem materialidades vinculadas à atividade estatal (tais como as contribuições de iluminação pública, decorrentes da prestação do serviço público de iluminação), ou não vinculadas (como, por exemplo, as contribuições de categorias profissionais, da previdência dos servidores e as contribuições sociais de Seguridade Social, com materialidades relacionadas a fatos do contribuinte). Como evidenciado por Regis Fernandes de Oliveira:

[...] antes da atual Constituição Federal, o foco da discussão restringia-se à questão da natureza jurídica das contribuições – reconhecida pela maioria da doutrina e da jurisprudência a natureza tributária das contribuições – hoje, a controvérsia volta-se para a competência tributária das contribuições que, diferentemente dos impostos e das taxas, não se refere à materialidade da hipótese de incidência, mas tão-somente às finalidades que autorizam a sua instituição.²³¹

Diante dessas peculiaridades, estudiosos passaram a propor novos critérios de classificação passíveis de abranger os dois tributos, dotados de um regime jurídico tributário distinto no texto constitucional de 1988.

Luciano Amaro²³² foi um dos expoentes na busca da identificação de outros critérios classificatórios dos tributos. Após o levantamento das características constitucionais de todos os tributos localizados no texto constitucional, entendeu aquele jurista que o critério da vinculação da hipótese tributária, não obstante possua a sua devida relevância científica especialmente para distinguir os impostos das taxas, não se mostra suficiente para especificar todos os regimes jurídicos constantes da CF/88.

Sob essa perspectiva, o professor aponta a **destinação do produto da arrecadação** como um critério jurídico relevante tendo em vista que a Constituição a identifica “como

²²⁸ HORVATH, 2008, p. 123.

²²⁹ Quanto à regra de competência das contribuições, cf. item 3.3 do Capítulo III.

²³⁰ Vide item 3.4 do Capítulo III, quanto à regra matriz de incidência tributária.

²³¹ OLIVEIRA, Regis. Contribuições sociais e desvio de finalidade. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 545.

²³² AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 15, n. 55, p. 239-296, jan/mar. 1991.

aspecto integrante do regime jurídico da figura tributária, na medida em que apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo (isto é, constitucional) da competência tributária”²³³.

Luciano Amaro²³⁴ aponta ainda outros dois critérios, identificados pelo autor como “critérios financeiros refletidos no plano normativo” os quais, se eleitos pelo intérprete como critérios classificatórios, ensejam o reconhecimento de um número maior de espécies tributárias. São eles os critérios da **restituibilidade**, dos empréstimos compulsórios, e da referibilidade da atividade estatal ao contribuinte das taxas e das contribuições de melhoria²³⁵. Aplicando esses quatro critérios, foram identificados pelo autor quatro grupos de tributos.²³⁶

Eurico Marcos Diniz de Santi²³⁷, igualmente por entender que o critério intrínseco da vinculação “não esgota o repertório de variáveis do sistema constitucional vigente”, apontou apenas a **destinação legal e a restituibilidade** como critérios extrínsecos para a classificação²³⁸. Sob esta perspectiva, aplicando estes três critérios diferenciadores que, a seu ver, “convivem, concomitantemente, no âmago constitucional”²³⁹, foram identificadas quatro espécies tributárias.²⁴⁰

Utilizando-se do mesmo raciocínio, igualmente fazendo uso dos três critérios da vinculação, destinação e restituibilidade de forma concomitante, mas com significativa

²³³ AMARO, 1991, p. 284-285.

²³⁴ Ibid., p. 284.

²³⁵ O critério da referibilidade foi definido pelo autor como “os indivíduos a que a atuação estatal se destina” são ou não os contribuintes da exação tributária (Ibid., p. 290).

²³⁶ Luciano Amaro concluiu pela existência dos seguintes grupos tributários: (i) os impostos (identificados como não vinculados a atuação estatal e não destinados, não sendo afetados a um determinado aparelhamento estatal); (ii) as taxas (identificados por serem vinculados a uma atuação estatal referível ao indivíduo e destinados ao financiamento de determinadas tarefas, categoria na qual igualmente incluiu as contribuições de melhoria); (iii) as contribuições (cuja característica peculiar é a destinação a determinada atividade, não sendo relevante o fato gerador e a referibilidade); e (iv) os empréstimos compulsórios (segregados em razão de serem restituíveis, não sendo relevante o fato gerador, a referibilidade e a destinação). Os grupos foram identificados a partir do emprego segregado de cada um dos critérios, sendo frisada a questão da não vinculação à atividade estatal em relação aos impostos, a referibilidade quanto às taxas e às contribuições de melhoria, a destinação para as contribuições e a restituibilidade para os empréstimos compulsórios (Ibid., p. 287-291).

²³⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: **Justiça tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 138.

²³⁸ Como esclarecido por Eurico Marcos Diniz de Santi (1998, p. 138), “não obstante serem estranhas à intimidade estrutural da regra-matriz de incidência tributária, não deixam de ser jurídica, pois fundamentam-se em critérios eminentemente jurídicos: a “existência” de normas sobre destinação e restituição”.

²³⁹ (SANTI, 1998, p. 139)

²⁴⁰ Não obstante reconhecer o critério da restituibilidade, Eurico Marcos Diniz de Santi (1998, p. 141-143) não reconheceu o empréstimo compulsório como uma espécie tributária autônoma, sendo este considerado como um imposto afetado. Assim, entendeu o autor que seriam espécies autônomas: (i) impostos (tributo não vinculado e não destinado); (ii) taxas (tributo vinculado); (iii) contribuições de melhoria (vinculado, ainda que indiretamente, sem destinação legal necessária “pois a obra pública já foi construída”, e sem restituição); (iv) contribuições (possui natureza distinta do imposto em razão da destinação).

diferença especialmente quanto à aplicação do critério da restituibilidade²⁴¹, Fabiana Padre Del Tomé²⁴², Márcio Severo Marques²⁴³ e Tácio Lacerda Gama²⁴⁴ identificaram cinco espécies tributárias²⁴⁵.

Pela análise de tais propostas classificatórias, depreende-se que os cinco autores mencionados²⁴⁶ empregaram os critérios da vinculação, destinação e restituição de forma concomitante para a classificação dos tributos.

Neste ponto, Tárek Moysés Moussallem criticou as propostas de classificação evidenciando que a aplicação conjunta dos critérios de distinção identificados implica a falácia da divisão cruzada²⁴⁷, eis que:

[...] os tributos destinados ou restituíveis caem sempre sob as classes vinculados ou não vinculados. Em verdade, destinado/não-destinado e restituível/não restituível não foram classes coordenadas (classes de mesmo nível) com vinculado/não vinculado, mas sim subordinadas. Da mesma forma que restituível/não restituível é subordinada a destinado/não-destinado.²⁴⁸

Nesse sentido é igualmente a crítica de Heleno Taveira Torres, para quem é um “erro preliminar misturar ou acomodar critérios classificatórios distintos para explicar uma mesma categoria de objetos”. Como delineado pelo professor, “se classificar é separar por classes, essa separação há de ser feita seguindo um critério específico e não se pode misturar critérios”²⁴⁹.

Dessa forma, para garantir a coerência lógica para a classificação pela utilização de mais de um critério, é necessário que cada critério seja aplicado de forma sucessiva. Como

²⁴¹ Tomé (2002, p. 89-94), MARQUES, Márcio Severo. Espécies tributárias. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 37-61 e GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 95-117, diferentemente de SANTI (1998), reconheceram os empréstimos compulsórios como uma espécie tributária autônoma, em se considerando especialmente o critério da restituibilidade (único tributo com a necessidade de restituição). De forma semelhante a SANTI (1998), os três autores consideraram que as contribuições de melhoria seriam tributos não destinados tendo em vista a ausência de exigência constitucional da destinação do produto da arrecadação.

²⁴² TOMÉ, 2002, p. 89-94.

²⁴³ MARQUES (2005, p. 37-61).

²⁴⁴ GAMA, 2003, p. 95-117.

²⁴⁵ Tomé (2002, p. 89-94), Marques (2005, p. 37-61) e Gama (2003, p. 95-117) identificaram as seguintes espécies: (i) impostos (tributos não vinculados, não destinados e não restituíveis); (ii) taxas (tributos vinculados, destinados e não restituíveis); (iii) contribuições de melhoria (tributos vinculados, não destinados e não restituíveis); (iv) contribuições (tributos não vinculados, destinados e não restituíveis); e (v) empréstimos compulsórios (tributos não vinculados, destinados e restituíveis).

²⁴⁶ AMARO, 1991; SANTI, 1998, TOMÉ, 2002; MARQUES, 2005; GAMA, 2003.

²⁴⁷ Cf. item 2.2.1 deste Capítulo II.

²⁴⁸ MOUSSALLEM, 2007, p. 625.

²⁴⁹ TORRES, H., 2003, p. 113-114.

esclarecido por Tárek Moussallem, em entendimento referendado por Paulo Ayres Barreto²⁵⁰:

[...] percorrer a divisão lógica das classes ínfimas para as classes superiores implica operações sucessivas de inclusão de classes, de maneira que as classes restituíveis/não restituíveis estão incluídas nas classes destinados/não-destinados, as quais se encontram incluídas nas classes vinculados/não vinculados.²⁵¹

Assim, em contraponto à corrente tripartite, foram buscados e apontados outros critérios de classificação para avaliar a pertinência da abrangência de outros tributos constantes do texto constitucional dotados de regimes jurídicos peculiares (contribuições e empréstimos compulsórios). Os critérios que se apresentaram de forma mais reiterada entre os doutrinadores foram os critérios da destinação e da restituição, entendendo alguns autores a necessidade de sua aplicação concomitante, e outros a necessidade de sua aplicação sucessiva.

Nesse aspecto, é essencial salientar que a questão permanece em constante debate na doutrina pátria.

Com efeito, os defensores da corrente tripartite enfrentam as novas propostas de classificação, afastando a possibilidade de utilizar-se do critério da destinação do produto da arrecadação em razão da expressão do art. 4º, II, do CTN, segundo o qual “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la [...] a destinação legal do produto da sua arrecadação.” Para Paulo de Barros Carvalho²⁵², este dispositivo “vem como um aviso providencial: o destino que se dê ao produto da arrecadação é irrelevante para caracterizar a natureza jurídica do tributo”²⁵³.

Enfrentando este argumento, Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado²⁵⁴ afirmam que a existência de finalidades específicas a que as contribuições se propõem é o “diferencial constitucional” destas figuras, sendo irrelevante a expressão do art. 4º do CTN por ser anterior à CF/88.

²⁵⁰ BARRETO, P., 2011a, p. 70-74.

²⁵¹ MOUSSALLEM, 2007, p. 630.

²⁵² CARVALHO, P., 2011, p. 62.

²⁵³ Ainda que entenda que “em regra, a destinação do produto da arrecadação é irrelevante para caracterizar o tributo”, na forma do art. 4º, II, CTN, Roque Antônio Carrazza indica que “as ‘contribuições’, ainda que venham a assumir a roupagem de imposto, pressupõe, por comando expresso da Carta Magna, a vinculação da receita obtida a órgão, fundo ou despesa” (CARRAZZA, 2010, p. 603).

²⁵⁴ SANTI; CANADO, 2007, p. 309.

Por sua vez, para Estevão Horvath²⁵⁵, a expressão do art. 4º, II do CTN ainda se mostra plenamente válida, tendo em vista que continua sendo irrelevante saber o destino do produto da arrecadação para afirmar se a figura é ou não um tributo. Contudo, na atual ordem constitucional “é imperativo aferir o destino da arrecadação para saber se o tributo foi instituído devidamente”, sendo crucial verificar “se a destinação (quando assim requerida pela Constituição) foi prevista pela lei instituidora e se foi, efetivamente, parar nos cofres devidos, aqueles exigidos pela Lei das Leis.”

O enfrentamento do art. 4º, II, do CTN igualmente foi feito pela jurisprudência do STF. No voto do Ministro Carlos Velloso exarado no julgamento da ADIN 2.925²⁵⁶, possível é depreender o entendimento no sentido de que este dispositivo apenas se aplica aos impostos, às taxas e às contribuições de melhoria, indicados no art. 145 da CF/88. Contudo, quanto às contribuições que não as de melhoria²⁵⁷, “a sua característica está justamente na sua finalidade, ou na destinação do produto de sua arrecadação. É dizer, o elemento essencial para a identificação dessas espécies tributárias é a destinação do produto de sua arrecadação.”

Assim, mostra-se ainda intensa, especialmente na doutrina pátria, a discussão em torno das espécies de tributos identificados no ordenamento jurídico pátrio.

2.2.3 A causa dos tributos e a classificação tributária

Quando da apresentação de suas propostas de classificação, alguns autores apontam ainda a importância de se considerar a causa das figuras tributárias identificadas no texto constitucional, sendo que, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, “investigar a causa de uma relação é indagar o que a justifica, i.e., qual a função buscada ao se regulamentar a matéria”²⁵⁸.

Foi o caminho trilhado por Hamilton Dias de Souza, para quem cada uma das espécies tributárias foi idealizada “a partir de justificativas distintas e com as quais devem ser atendidas finalidades inconfundíveis umas com as outras”²⁵⁹.

²⁵⁵ HORVATH, 2008, p. 124.

²⁵⁶ BRASIL, STF. ADIN 2.925, Relator para o Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, publicado em 04/03/2005.

²⁵⁷ Consignadas no voto como “contribuições parafiscais”, denominação enfrentada no item 2.2.4 adiante.

²⁵⁸ SCHOUERI, 2011, p. 163.

²⁵⁹ SOUZA, H., 2009, p. 658.

Sob esta perspectiva, desenvolve o autor que possuem os impostos a finalidade específica de captar riquezas “destinadas a abastecer os cofres públicos, cuja cobrança depende unicamente da ocorrência de determinado fato econômico previsto em lei, independentemente de qualquer atividade estatal”²⁶⁰.

Por outro lado, as taxas apenas seriam cobradas em contrapartida de atividade estatal e as contribuições de melhoria, em razão da valorização de imóvel, a partir de obra pública. Os empréstimos compulsórios apenas poderiam ser instituídos para atender às despesas extraordinárias, “decorrentes de calamidade pública ou guerra externa e no caso de investimento público urgente e de interesse nacional”, enquanto as contribuições que não de melhoria, identificadas pelo autor como contribuições especiais, “são tributos de natureza finalística, instituídos para atender certas atividades estatais expressamente designadas pela Constituição que devem ser financiadas pelos recursos arrecadados”²⁶¹.

Raciocínio semelhante foi delineado por Paulo Ayres Barreto, para quem:

Se o que se visa é o atendimento das necessidades da coletividade, só há autorização constitucional para a instituição de imposto. Nessa hipótese, descabe cogitar-se da possibilidade de se cobrar tributo de outra natureza. Diversamente, a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis e o exercício do poder de polícia só poderão ser remunerados por intermédio de taxas. Por sua vez, a realização de obra pública, de que decorra valorização imobiliária, permitirá apenas a exigência de contribuições de melhoria. Por fim, em face de atividade estatal para atendimento de finalidades constitucionalmente definidas e, portanto, com previsão de destinação do produto da arrecadação a órgão, fundo ou despesa, só há autorização constitucional para a instituição de contribuições.²⁶²

Ao tratar das causas da tributação²⁶³, Luís Eduardo Schoueri²⁶⁴ aponta três teorias tradicionalmente desenvolvidas para identificar o motivo para a cobrança dos tributos, quais sejam: a teoria da equivalência, do sacrifício e do benefício.

Segundo a teoria da equivalência, “o tributo deve ser suportado por aqueles que se beneficiam da atuação estatal”²⁶⁵. Esta teoria é ordinariamente apresentada para justificar a cobrança das taxas, como tributos vinculados à atuação estatal cuja apuração deve ser equivalente, não podendo superar o custo da atividade estatal prestada. Por sua vez, orienta a teoria do sacrifício que “tributo deve ser suportado por toda a sociedade, na medida de

²⁶⁰ Ibid., 2009, p. 658.

²⁶¹ SOUZA, H., 2009, p. 658.

²⁶² BARRETO, P., 2011a, p. 45.

²⁶³ Derzi (2007a, p. 655-659) evidencia que a busca pela causa foi igualmente travada no âmbito do Direito Civil e do Direito Penal.

²⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro. A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 362.

²⁶⁵ SCHOUERI, 2001, p. 362.

sua capacidade”²⁶⁶ sendo usualmente utilizada para explicar a exigência dos impostos. Por fim, a teoria do benefício indica que apenas o grupo beneficiado, devidamente identificado, será passível de ser tributado, explicando, na visão de Schoueri ²⁶⁷, a exigência das contribuições.

Ao tratar especificadamente das contribuições que não as de melhoria, Carlos César Sousa Cintra e Juraci Mourão Lopes Filho salientam que todos os tributos possuem finalidades, mas o que distingue as contribuições é o fato de esta finalidade constar do texto constitucional, sendo “preestabelecida pela Constituição Federal como direito fundamental (segunda ou terceira geração) a ser perseguido pelo Estado”²⁶⁸.

Esses autores igualmente identificam a finalidade dos impostos (“gerar recursos para o Estado de maneira geral”), das taxas (“custear o prestador de serviço público específico e divisível, ou que exerça poder de polícia”) e das contribuições de melhoria (“fazer face aos dispêndios com uma obra pública que gerou enriquecimento para alguns”) para identificar as contribuições como espécies tributárias autônomas.²⁶⁹

Diante dessas distintas vertentes classificatórias e as peculiaridades que envolvem as figuras tributárias constantes do texto constitucional, mostra-se relevante a apresentação da proposta de classificação adotada neste trabalho.

2.2.4 A proposta de classificação adotada e o enquadramento das contribuições

A classificação das espécies tributárias possui grande importância científica para certificar qual o regime jurídico aplicável a cada classe tributária identificada, ou seja, “o conjunto de regras que integram o sistema de direito positivo e prescrevem como deve ser instituído o tributo”²⁷⁰.

Gilberto Ulhôa Canto evidencia ainda a importância dessa classificação para delimitar a atuação dos entes públicos, para que “não transponham os limites que

²⁶⁶ Ibid., p. 362.

²⁶⁷ Ibid., p. 362.

²⁶⁸ 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. p. 130.

²⁶⁹ CINTRA; LOPES FILHO, 2003, p. 130.

²⁷⁰ Definição de Gama (2003, p. 133), formulada com fulcro nos ensinamentos de Geraldo Ataliba e José Souto Maior Borges.

demarcam os seus campos impositivos próprios mediante a instituição, sob falso *nomen juris*, de modalidade tributária que não lhes compete criar”²⁷¹.

Como delineado no item 2.2.1 e verificado no item 2.2.2, a depender dos critérios distintivos adotados pelo cientista, são inúmeras as possibilidades de classificações a serem propostas na Ciência do Direito. Contudo, para a sua valência dentro da lógica apofântica, se faz necessário que tais fundamentos para a divisão lógica sejam extraídos pelo jurista do próprio direito positivo, guardando a devida coerência com o objeto de estudo científico. Da mesma forma, necessário que sejam observadas as regras ditadas pela Lógica.

Sob esta perspectiva, considerando-se a atual ordem constitucional positivada, com uma específica disciplina ditada pela CF/88 para a instituição e valência das figuras das contribuições e dos empréstimos compulsórios, entende-se que o critério da vinculação da materialidade do tributo a uma atividade estatal, identificado por Geraldo Ataliba²⁷², não se mostra suficiente para abarcar todos os regimes jurídicos constitucionalmente previstos.

Isso porque, tanto para os empréstimos compulsórios, como para grande parte das contribuições que não a de melhoria, a Constituição Federal não especificou as materialidades passíveis de compor o critério material da hipótese tributária²⁷³, autorizando que constem materialidades vinculadas à atividade estatal ou não vinculadas.

Assim, em consonância com o posicionamento externado por Luís Eduardo Schoueri, “se o objetivo da classificação é agrupar os tributos conforme seus regimes jurídicos, não satisfaz a classificação baseada exclusivamente na hipótese legal para sua cobrança. Faz-se necessária a identificação de outro critério”²⁷⁴.

Nesse aspecto, entende-se que inexistente qualquer problema científico na utilização de mais de um critério para a classificação dos tributos. Esta técnica se encontra em plena conformidade com a Lógica considerando-se que são ilimitadas as possibilidades de se proceder com a divisão lógica enquanto for possível identificar uma diferença distintiva²⁷⁵.

Contudo, para a devida coerência e em observância das regras ditadas pela Lógica na teoria das classes, entende-se, em consonância com o entendimento de Tárek

²⁷¹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. As contribuições especiais no Direito Brasileiro. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 9, n. 31, p. 128, 1985.

²⁷² ATALIBA, 2000, p. 132.

²⁷³ Somente algumas das contribuições que não as de melhoria tiveram materialidades especificadas no texto constitucional, dentre as quais as contribuições sociais destinadas à seguridade social.

²⁷⁴ SCHOUERI, 2011, p. 158.

²⁷⁵ CARVALHO, 2009, p. 119.

Moussallem²⁷⁶ e Paulo Ayres Barreto²⁷⁷, que esses diversos critérios identificados não podem ser aplicados de forma concomitante, e sim, sucessiva.

Feitas tais considerações, passa-se a apontar cada um dos critérios julgados relevantes para a proposta de classificação deste trabalho.

O primeiro critério a ser considerado é o próprio critério da **vinculação da materialidade da hipótese tributária a uma atuação estatal**. Com efeito, este critério se apresenta como um primeiro critério de distinção dos tributos, eis que todos os tributos necessariamente devem possuir uma hipótese tributária²⁷⁸, sendo certo que a norma jurídica tributária em sentido estrito não estará completa enquanto não definido o critério material do antecedente normativo²⁷⁹.

Tal critério é aplicado nos exatos moldes propostos por Geraldo Ataliba²⁸⁰, considerando como vinculados os tributos cuja materialidade descreve uma atuação estatal (ou uma consequência desta) e não vinculados aqueles cuja materialidade é um fato relativo ao contribuinte, dotado de conteúdo econômico, que não seja uma atuação estatal.

Para os tributos vinculados, aplica-se a teoria da equivalência que, como indicado no item 2.2.3, exige que estes tributos somente sejam suportados por aqueles sujeitos que se beneficiam da atuação estatal descrita na hipótese tributária²⁸¹, tendo como limite para sua cobrança o valor do custo desta atuação estatal. Por sua vez, para os tributos não vinculados, é crucial que os fatos jurídicos eleitos para compor a hipótese tributária denotem capacidade contributiva objetiva pelo sujeito passivo²⁸², com signos presuntivos de riquezas economicamente apreciáveis²⁸³.

O segundo critério de distinção identificado no texto constitucional é o critério da **destinação do produto da arrecadação para determinada finalidade constitucionalmente definida**.

Como delineado no item 2.2.2 deste Capítulo, atentando-se para a disciplina constitucional das contribuições que não as de melhoria e dos empréstimos compulsórios, esses tributos se distinguem dos demais por possuírem finalidades especificadas pela

²⁷⁶ MOUSSALLEM, 2007, p. 630.

²⁷⁷ BARRETO, P., 2011a, p. 70-74.

²⁷⁸ Nas palavras de Geraldo Ataliba, em todos os tributos “o seu aspecto material, das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal”(ATALIBA, 2000, p. 130).

²⁷⁹ Vide item 3.4.1 do Capítulo III, quanto à regra matriz de incidência tributária.

²⁸⁰ ATALIBA, 2000, p. 130-131.

²⁸¹ Vide o item 5.2.3 do Capítulo V quanto à referibilidade nos tributos vinculados.

²⁸² Quanto à capacidade contributiva objetiva, vide item 3.4.3.2 do Capítulo III e item 5.2.1 do Capítulo V.

²⁸³ Para a diferença no regime jurídico dos tributos vinculados e não vinculados, vide itens 3.2 e 3.4 do Capítulo III.

própria Carta Constitucional, voltando-se os empréstimos compulsórios ao atendimento de “despesas extraordinárias” e para “investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional” (art. 148 da CF/88), e as contribuições para finalidades específicas, consideradas relevantes pelo constituinte (atuação da União em áreas sociais, econômicas e profissionais; para previdência dos servidores públicos e para o serviço de iluminação). E para estas finalidades foi expressamente assegurado o destino do produto da arrecadação de tais tributos.

A relevância jurídica da destinação do produto da arrecadação é igualmente depreendida da expressão do art. 167, IV, da CF/88, que, ao tratar especificamente das finanças públicas, veda expressamente “a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa”. Esse dispositivo constitucional evidencia que a finalidade dos impostos é a captação de riquezas para abastecimento dos cofres públicos, na forma identificada por Hamilton Dias de Souza²⁸⁴, sendo exigidos exclusivamente em razão da ocorrência de um fato do contribuinte para compor o orçamento fiscal dos entes federados.

Insta consignar que esse dispositivo traz situações específicas e excepcionais para as quais parte dos recursos que compõem o orçamento fiscal deve ser direcionada, quais sejam: a “repartição do produto da arrecadação dos impostos”, o financiamento das “ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos artigos 198, § 2º, 212 e 37, XXII” da CF/88 e “a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita dos cofres públicos”.

Cumprir notar que, este direcionamento orçamentário indicado no art. 167, IV, CF/88 decorre de razões de política financeira, exigindo que parte da arrecadação dos impostos constante dos orçamentos fiscais seja direcionada para determinadas situações especificadas no texto constitucional.

Entretanto, na norma de competência dos impostos não consta (e nem pode constar) qualquer finalidade específica que a Constituição pretenda atingir. A destinação constitucional do produto da arrecadação dos impostos apenas ocorre após o seu recolhimento para compor o orçamento fiscal, não constando da lei instituidora.

É diferente do que ocorre com as contribuições, cujo exercício da competência tributária é condicionado à existência de uma finalidade constitucionalmente definida, para

²⁸⁴ SOUZA, H., 2009, p. 658.

a qual o produto da arrecadação é destinado, destinação esta existente desde o momento da própria instituição da contribuição, por meio de lei própria.

Novamente valendo-se das lições de Hamilton Dias de Souza, as contribuições apenas podem ser exigidas “para atender certas atividades estatais expressamente designadas pela Constituição que devem ser financiadas pelos recursos arrecadados”²⁸⁵. É o que igualmente salienta Humberto Ávila²⁸⁶ segundo o qual as contribuições são um meio para atingir determinados fins constitucionais, por elas financiados pela destinação do produto da arrecadação.

Essa distinção entre os impostos e as contribuições foi feita pelo STF no julgamento do RE 146.733, ao distinguir o IRPJ da CSLL, tendo o Ministro Ilmar Galvão consignado em seu voto que:

O produto da arrecadação do mencionado tributo [CSLL] não se confunde com as dotações que, na forma do referido art. 195, devem ser consignadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em seus respectivos orçamentos, em favor da seguridade social. [...] A especificidade da destinação do produto da arrecadação do tributo em causa é que, obviamente, lhe confere o caráter de contribuição. (BRASIL, STF. Trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão. RE 146.733. Plenário. Julgado em 26/06/1992, Publicado em 06/11/1992)

Sob esta perspectiva, em conformidade com o próprio texto constitucional, os impostos nunca terão uma finalidade constitucionalmente definida que deva ser observada para o exercício da competência tributária, podendo eles serem destinados a determinado fim apenas após comporem o orçamento fiscal, momento no qual não é mais possível apontar a identidade do tributo. Por outro lado, as contribuições apenas são válidas se **destinadas desde o momento em que são instituídas para a finalidade expressamente identificada pela Constituição**, sendo que a destinação compõe a própria norma de competência das contribuições²⁸⁷.

Com isso, o art. 167, IV, da CF/88 consegue distinguir com clareza os impostos das contribuições, afastando a possibilidade de se conceber estas últimas como impostos com destinação específica ou finalísticos²⁸⁸, tal qual entendem os defensores da teoria

²⁸⁵ SOUZA, H., 2009, p. 658.

²⁸⁶ ÁVILA, 2003, p. 326.

²⁸⁷ A norma de competência das contribuições especiais é objeto de estudo no item 3.3 do Capítulo III.

²⁸⁸ Nesse sentido: BARRETO, P., 2011a, p. 73.

tripartite²⁸⁹ e Ricardo Lobo Torres²⁹⁰, considerando-se que os impostos não podem ser previamente afetados a determinada finalidade tal como o são as contribuições que não as de melhoria, na forma do texto constitucional. Como delineado por Misabel de Abreu Machado Derzi:

[...] proibida a criação de impostos com destinação específica no art. 167, IV, a Constituição usou de terminologia especial para designar tributos que só podem nascer afetados a certos fundos, órgãos ou despesas – contribuições e empréstimos compulsórios – mesmo que essa afetação não altere a estrutura interna da norma tributária, em sua hipótese de incidência ou base de cálculo.²⁹¹

Dessa forma, tendo em vista a relevância jurídica da destinação atribuída pela ordem constitucional vigente, a utilização desse critério, parece se mostrar plenamente válida para a distinção classificatória dos tributos, não podendo ser invocado o enunciado do art. 4º, II, do Código Tributário Nacional para afastar uma nova proposta classificatória que se utilize do critério da destinação²⁹².

Coadunando-se com o entendimento de Estevão Horvath, entende-se que a expressão do art. 4º, II do CTN não consegue afastar a destinação como um critério de classificação por denotar apenas que é irrelevante saber o destino do produto da arrecadação para afirmar se a figura é ou não um tributo. Uma vez reconhecida a natureza jurídica tributária das contribuições²⁹³ e dos empréstimos compulsórios²⁹⁴, a ordem constitucional exige a verificação da destinação do produto da arrecadação, para que seja certificado que a norma de competência foi devidamente observada, verificando “se a destinação (quando assim requerida pela Constituição) foi prevista pela lei instituidora e se foi, efetivamente, parar nos cofres devidos, aqueles exigidos pela Lei das Leis”²⁹⁵.

É importante frisar que, mesmo que a destinação se trate de um critério de ordem financeira, que apenas poderá ser comprovado após a extinção da regra matriz de incidência tributária e, a princípio, estaria sujeito à análise do Direito Financeiro, ele não

²⁸⁹ Vide item 2.2.2 deste Capítulo.

²⁹⁰ Ricardo Lobo Torres enquadra as contribuições ao PIS, a COFINS e a CPMF como impostos com destinação especial, o que não lhes retira a natureza tributária nem as afasta dos princípios jurídicos das contribuições, mas lhes dá as consequências econômicas típicas dos impostos (TORRES, Ricardo Lobo. Contribuições Sociais Gerais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. v. 6. p. 377).

²⁹¹ DERZI, 2007a, p. 643.

²⁹² Nesse sentido: AMARO, 1991, p. 284-285; DERZI, 1989, p. 223-224; e HORVATH, 2008, p. 124.

²⁹³ Vide item 2.1 deste Capítulo.

²⁹⁴ Como delineado no item 2.2.2 deste Capítulo, os empréstimos compulsórios sempre constaram do capítulo pertinente do Sistema Tributário quando introduzido no texto constitucional sendo que já encontram atualmente ultrapassadas as discussões doutrinárias acerca da natureza jurídica não tributária desta exação (Vide BARRETO, P., 2011a, p. 69).

²⁹⁵ HORVATH, 2008, p.124.

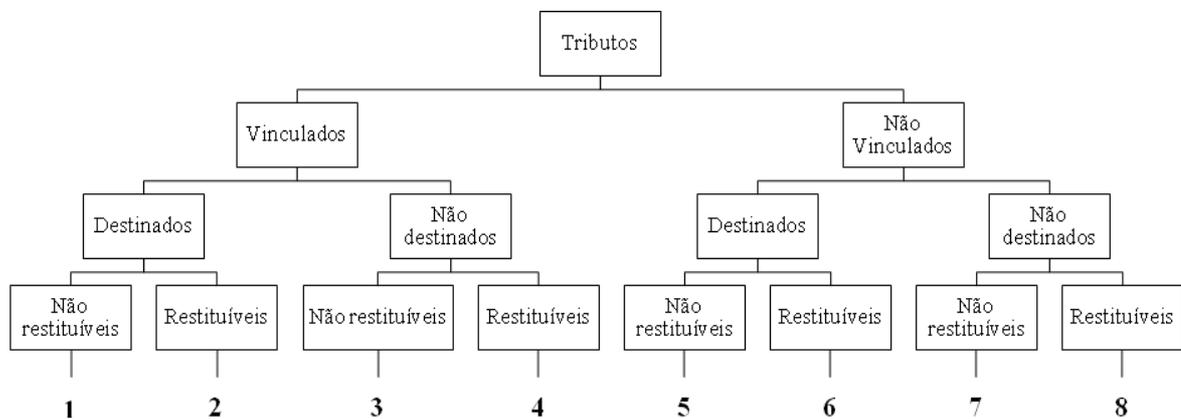
foge à análise do Direito Tributário considerando-se que o Direito é uno, existindo os ramos apenas “para melhor organizar a legislação e o estudo de cada um deles”²⁹⁶.

Assim, evidenciada a relevância jurídica do critério da destinação, propõe-se sua aplicação após se aplicar o critério da vinculação, sendo **destinados aqueles tributos que possuem o produto da arrecadação atrelado a uma finalidade constitucionalmente definida**.

Por fim, como critério distintivo dos empréstimos compulsórios, especialmente em relação às contribuições, aplica-se ao final o critério da **restituibilidade**, avaliando a existência ou não de previsão constitucional de devolução ao contribuinte do valor pago a título de tributo. Como evidenciado por Paulo Ayres Barreto, a aplicação do critério secundário da destinação deve preceder ao da restituibilidade considerando-se que “a destinação é variável de maior importância em relação à restituibilidade; oferece melhores subsídios para a identificação da espécie tributária”²⁹⁷.

Com isso, aplicando-se sucessivamente os critérios acima indicados, foi possível identificar oito classes de tributos, identificadas no esquema classificatório abaixo:

Quadro 1
Esquema de classificação dos tributos



Apresenta-se a seguir cada classe tributária identificada²⁹⁸, todas elas identificadas pelos respectivos números especificados no esquema acima apresentado:

²⁹⁶ Ibid., p. 125.

²⁹⁷ BARRETO, P., 2011a, p. 72.

²⁹⁸ Entende-se que a terminologia de classes tributárias, e não de espécies tributárias, é mais coerente para a classificação dos tributos por conseguir abranger tanto o resultado da divisão lógica (espécies ou subclasses) como o ponto inicial de uma nova classificação (gênero). Com efeito, vislumbra-se que algumas das classes identificadas ainda possuem critérios distintivos passíveis de ensejar uma nova classificação. Nas lições de Paulo de Barros Carvalho, “as unidades desses sistemas sígnicos, em grande parte nomes, gerais e próprios,

- 1) Classe de tributos vinculados, destinados e não restituíveis, dentro da qual é possível identificar as taxas e as contribuições (que não as de melhoria) que adotam materialidades vinculadas, tal como a contribuição de iluminação pública;
- 2) Classe de tributos vinculados, destinados e restituíveis, na qual se enquadram os empréstimos compulsórios cuja materialidade eleita pelo legislador complementar seja vinculada;
- 3) Classe de tributos vinculados, não destinados e não restituíveis, na qual se enquadram apenas as contribuições de melhoria;
- 4) Classe de tributos vinculados, não destinados e restituíveis, incompatível com nosso ordenamento jurídico por se mostrar inviável para a instituição pelo Estado. Isso porque, como um tributo vinculado, o Estado terá que proceder com uma atuação direta ou indiretamente referível ao contribuinte e ainda terá que proceder com a devolução dos valores recolhidos após a concretização da atuação, ensejando em verdadeiro prejuízo aos cofres públicos;
- 5) Classe de tributos não vinculados, destinados, não restituíveis, na qual apenas se enquadram, em nosso ordenamento jurídico, as contribuições que não as de melhoria que adotam materialidades não vinculadas;
- 6) Classe de tributos não vinculados, destinados, restituíveis, correspondentes aos empréstimos compulsórios, cuja materialidade eleita pelo legislador complementar seja não vinculada;
- 7) Classe de tributos não vinculados, não destinados, restituíveis, não existente no ordenamento jurídico pátrio; e
- 8) Classe de tributos não vinculados, não destinados, não restituíveis, referente aos impostos.

É importante salientar que, não obstante ter sido considerada a proposta de classificação dos tributos de Paulo Ayres Barreto²⁹⁹ e Tárek Moussallem³⁰⁰, com a aplicação sucessiva dos critérios acima identificados (vinculação, destinação e restituibilidade), a proposta de classificação aqui adotada se diferencia, em alguns pontos,

são classes que exprimem gêneros ou espécies e, como tais, passíveis de distribuição em outras classes, segundo, evidentemente, as diretrizes do critério para a divisão” (CARVALHO, P., 2009, p. 120-121).

²⁹⁹ BARRETO, P., 2011a.

³⁰⁰ MOUSSALLEM, 2007.

desses autores, com o enquadramento diferenciado de alguns dos tributos identificados no texto constitucional nas correspondentes classes tributárias acima indicadas.

Quanto à primeira classe dos tributos vinculados, destinados e não restituíveis, um traço distintivo em relação aos mencionados autores é que, além das taxas, igualmente foram identificadas todas as contribuições que não as de melhoria incidentes sobre materialidades vinculadas, tal qual a contribuição de iluminação pública (CIP).

Com efeito, considerando-se que a Constituição Federal não impôs uma restrição quanto à eleição da materialidade que compõe o antecedente normativo da regra matriz de incidência tributária das contribuições que não as de melhoria, possível é a eleição de materialidades vinculadas, as quais se sujeitarão ao regime jurídico referente a essa primeira classe tributária que, por envolver materialidades vinculadas, é orientada pela teoria da equivalência³⁰¹.

A identificação das contribuições na primeira classe tributária mostra-se relevante para a análise que se propõe no presente trabalho considerando-se que, como será delineado adiante, o legislador complementar poderá se utilizar de materialidades vinculadas quando do exercício da competência residual das contribuições destinadas à seguridade social, ensejando o estudo do regime jurídico aplicável especificamente às contribuições que compõem esta classe.

No que tange a CIP, como uma contribuição criada em substituição da inconstitucional taxa de iluminação pública³⁰², constata-se que ela possui uma materialidade vinculada a uma atividade estatal, a ser desempenhada pelo Município, de prestar serviço de iluminação pública³⁰³. Além disso, atentando-se para o art. 149-A, CF/88, constata-se que a CIP não é restituível e o produto da arrecadação é destinado para a finalidade constitucionalmente indicada de “custeio do serviço de iluminação pública” a

³⁰¹ São igualmente orientados pela teoria da equivalência os tributos indicados nas classes 2 e 3, sendo que a classe 4 é incompatível com o ordenamento jurídico pátrio. Como mencionado e indicado no item 2.2.3, com fulcro nesta teoria exige-se que os tributos vinculados devem ser suportados por aqueles que se beneficiam da atuação estatal e o valor de sua arrecadação não pode superar o custo da atuação estatal.

³⁰² Pela constitucionalidade das CIPs, *vide*: PELEGRINI, Luciana Tomiko Fujimoto. A constitucionalidade da EC 39/2002: contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 18, n. 92, p. 168-187, 2010. p. 168-187. No âmbito do STF, *vide* o voto vencedor do Ministro Relator Ricardo Lewandowski no julgamento em sede de repercussão geral, no qual a CIP foi definida como um “tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte” (BRASIL. STF. RE 573675, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009, publicado em 22/05/2009). Para as consistentes críticas em torno das inconstitucionalidades das CIPs, confira o voto vencido do Ministro Marco Aurélio, naquele julgamento e as lições de Barreto (2011a, p. 112-115).

³⁰³ Nesse sentido é o entendimento de Andrei Pitten Velloso, para quem a hipótese de incidência da CIP “não descreve (ou não deve descrever) conduta do contribuinte, senão ação estatal que lhe gera benefícios” (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p.311).

ser prestado pelo Município, razão pela qual se conclui pelo seu enquadramento na primeira classe tributária indicada.

Ainda quanto à primeira classe, a proposta de classificação aqui apresentada igualmente diverge, quanto ao enquadramento das contribuições de melhoria. Para Paulo Ayres Barreto³⁰⁴, as contribuições de melhoria são tributos vinculados, destinados e não restituíveis, enquadrando-se, portanto, na primeira classe. Contudo, diverge-se deste entendimento especificamente quanto ao critério da destinação, considerando-se que, na proposta aqui apresentada, as contribuições de melhoria são enquadradas na terceira classe tributária acima indicada, dos tributos vinculados, não destinados e não restituíveis.

Com efeito, o art. 145, III da CF/88 expressamente indica que a materialidade da contribuição de melhoria é vinculada, sendo apenas passível de ser instituída pelo legislador em decorrência “de obras públicas”³⁰⁵, materialidade esta que limita o critério quantitativo desses tributos (limite global do custo da obra).

Todavia, não se vislumbra no texto constitucional, de forma expressa ou implícita, a existência de uma finalidade específica para a qual é destinado o produto da arrecadação de tais tributos. Isso porque a norma de competência da contribuição de melhoria não exige que o produto da arrecadação seja destinado para a obra que ensejou a valorização imobiliária, podendo este tributo, até mesmo cobrado após a conclusão daquela obra para repor os cofres públicos e ser utilizado para qualquer finalidade a que visa o administrador público.

Como salientam Carlos César Sousa Cintra e Juraci Mourão Lopes Filho as contribuições de melhoria têm a finalidade de “fazer face aos dispêndios com uma obra pública que gerou enriquecimento para alguns”³⁰⁶. É o que igualmente frisa Paulo Ayres Barreto, evidenciando que o objetivo perseguido pela instituição da contribuição de melhoria é a “recuperação do custo incorrido pelo Estado daqueles que da obra pública se beneficiaram diretamente, por força de uma valorização imobiliária”³⁰⁷.

Contudo, ainda que a causa das contribuições de melhoria seja o ressarcimento de custo do Estado com a obra pública, o produto da arrecadação não se atrela constitucionalmente àquela finalidade, sendo direcionado aos cofres públicos para que o Estado arque com despesas gerais ou para a própria obra pública que ensejou sua cobrança,

³⁰⁴ BARRETO, P., 2011a, p. 74.

³⁰⁵ Considerando-se o próprio signo “de melhoria” na denominação do tributo e em conformidade com a expressão do art. 81 do CTN, a contribuição de melhoria apenas será passível de ser instituída quando da obra pública realizada decorrer valorização imobiliária para o indivíduo.

³⁰⁶ CINTRA; LOPES FILHO, 2003, p. 130.

³⁰⁷ BARRETO, P., 2011a, p. 65.

caso ainda esteja em curso. É o que salienta Luís Eduardo Schoueri, evidenciando que, nas contribuições de melhoria “a lei deve ser prévia à obra; a cobrança deve ser precedida de edital, mas não se exige que este anteceda a própria obra”³⁰⁸.

Dessa forma, considerando os critérios aqui propostos, entende-se que as contribuições de melhoria são tributos não destinados³⁰⁹ diante da ausência de exigência constitucional da destinação do produto da arrecadação para sua finalidade, enquadrando-se na terceira classe dos tributos como um tributo vinculado, não destinado e não restituível.

Quanto às demais classes tributárias identificadas, a presente proposta de classificação não diverge das conclusões alcançadas por Paulo Ayres Barreto³¹⁰ e Tárek Moussallem³¹¹, identificando os impostos, as contribuições não vinculadas, os empréstimos compulsórios vinculados e os empréstimos compulsórios não vinculados em classes tributárias distintas.

Assim, na classificação proposta, as contribuições que não as de melhoria podem ser identificadas em duas classes tributárias distintas, a depender da materialidade adotada no critério material do antecedente normativo da regra matriz de incidência: na primeira³¹² (tributos vinculados, destinados e não restituíveis) e na quinta (tributos não vinculados, destinados, não restituíveis) classes tributárias propostas.

Isso porque, como dito, os traços distintivos das contribuições que não as de melhoria em relação a todas as figuras tributárias constantes do texto constitucional são a **ausência de restituição** e o **atendimento de uma finalidade constitucional específica**, finalidade esta que compõe a própria *norma de competência tributária das contribuições e para a qual é destinado o produto da arrecadação*. Nas palavras de Humberto Ávila, as contribuições se diferenciam das demais figuras tributárias por “serem instrumentos para a promoção de finalidades constitucionalmente postas em caráter permanente”³¹³.

³⁰⁸ Como narrado por Luís Eduardo Schoueri, “foi este o entendimento do STF, quando o relator, Ministro Octavio Gallotti, entendeu que, desde que a lei específica tenha sido promulgada antes do início da realização da obra, o edital pode ser publicado mesmo depois de aquela ter sido encerrada, já que ‘o escopo do edital não é o de ensejar a impugnação da feitura obra, mas o de possibilitar a contestação da exigência de incremento trazido ao valor do imóvel adjacente, e esse objetivo pode surtir efeito com a divulgação anterior à cobrança, mesmo posterior à conclusão da obra’”(SCHOUERI, 2011, p. 187-188).

³⁰⁹ Conclusão igualmente alcançada por Santi (1998, p. 141-143), Tomé (2002, p. 89-94), Marques (2005, p. 37-61) e Gama (2003, p. 95-117).

³¹⁰ BARRETO, P., 2011a.

³¹¹ MOUSSALLEM, 2007.

³¹² Vide item 5.2.3 para a distinção dentro desta primeira classe de tributos (referibilidade direta e indireta).

³¹³ ÁVILA, 2003, p. 317.

Contudo, considerando-se que a Constituição Federal não restringe a possibilidade de eleição, pelo legislador, de materialidades vinculadas ou não vinculadas, o regime jurídico será diferenciado a depender da materialidade eleita, razão pela qual é possível vislumbrar as contribuições que não as de melhoria em duas classes tributárias distintas.

Para facilitar a denominação, de tais contribuições que não as de melhoria ao longo deste trabalho, passar-se-á a denominar estas figuras de contribuições especiais, em conformidade com a terminologia adotada por distintos autores, como Gilberto Ulhôa Canto, Hamilton Dias de Souza e Tácio Lacerda Gama³¹⁴.

É importante frisar que, como mencionado anteriormente, alguns doutrinadores e julgadores denominam essas contribuições de “contribuições parafiscais”³¹⁵, tendo em vista que, comumente, elas têm sua capacidade tributária ativa³¹⁶ delegada por lei para outras pessoas jurídicas de direito público ou privado, para quem o produto da arrecadação é diretamente direcionado. É o que ocorre, atualmente, com as contribuições em interesse de categorias de profissionais (cobradas pelos respectivos órgãos de representação, como por exemplo, o CRM e o CREA).

Entretanto, entende-se que a parafiscalidade não se apresenta como um traço típico de todas as contribuições constantes do texto constitucional, sendo certo que o próprio ente tributante mantém, em grande parte delas, as atribuições de fiscalização e cobrança. É o que ocorre atualmente com as contribuições sociais destinadas à seguridade social, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil³¹⁷.

Assim, considerando as contribuições especiais constantes do texto constitucional, é possível identificar as contribuições que se enquadram na primeira classe dos tributos (vinculados, destinados e não restituíveis), que passarão a ser identificadas neste trabalho como **contribuições especiais vinculadas**, e aquelas que adotam materialidades não vinculadas, são destinadas e não restituíveis e que constam da quinta classe tributária identificada nesta proposta de classificação, que passarão a ser denominadas de

³¹⁴ CANTO (1985, p. 127-141); SOUZA, Hamilton Dias de. Ainda a racionalidade como limitação ao poder de tributar: impossibilidade de utilização do IOF como sucedâneo da CPMF. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. p. 658 e GAMA (2005, p. 1143-1166).

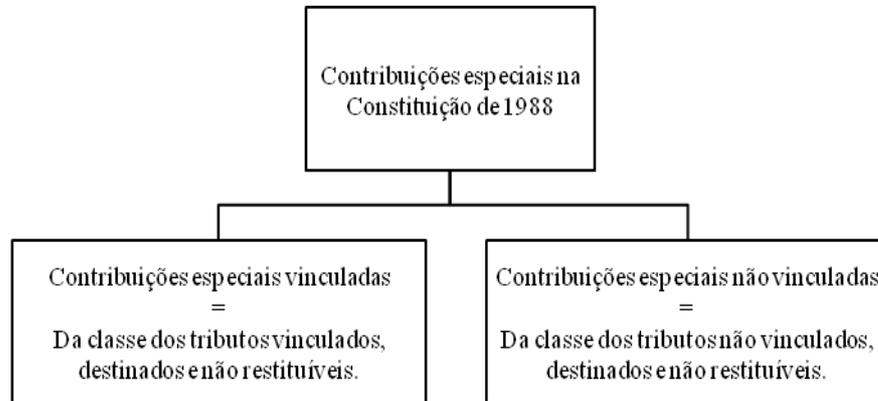
³¹⁵ Como, por exemplo: BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 935; e BRASIL, STF, voto do Ministro Carlos Velloso. ADIN 2.925, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, publicado em 04/03/2005.

³¹⁶ Vide item 1.1.3 do Capítulo I, quanto à característica da indelegabilidade da competência tributária.

³¹⁷ Misabel Derzi entende que as contribuições securitárias teriam uma parafiscalidade necessária, devendo ser arrecadadas e gerida por autarquia própria (INSS). O raciocínio é delineado em se considerando as normas constitucionais que exigem “a separação dos orçamentos” fiscal e da seguridade social, “a autonomia administrativa e gerencial dos recursos previdenciários, que impedem a utilização dos fundos previdenciários do trabalhados em outras despesas ou programas” e “vedam a desvinculação de tais recursos de suas finalidades primárias” (BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 960, grifo do autor).

contribuições especiais não vinculadas. Assim, especificamente quanto às contribuições especiais, tem-se o seguinte esquema classificatório:

Quadro 2
Quadro ilustrativo sobre as contribuições especiais na Constituição de 1988



Assim, considerando-se as figuras constantes do texto constitucional, são contribuições especiais os tributos não restituíveis que têm o produto da arrecadação destinado à finalidade constitucional específica, finalidade esta que compõe a própria norma de competência tributária.

Sob esta perspectiva, para a instituição de qualquer contribuição especial, mostra-se crucial a indicação legal do produto da arrecadação em conformidade com a finalidade constitucional especificada, além da indicação dos demais elementos que compõem a regra matriz de incidência tributária.

Contudo, elas poderão ter materialidade, descrita no antecedente normativo, que seja vinculada ou não vinculada à qualquer atuação estatal específica, o que ensejou o enquadramento das contribuições especiais em duas classes tributárias específicas, cada qual com um regime jurídico diferenciado³¹⁸.

2.3 A classificação das contribuições especiais

Como sedimentado no item 2.2.4 deste Capítulo, as contribuições especiais poderão se enquadrar em duas classes tributárias específicas, na classe dos tributos vinculados, destinados e não restituíveis (contribuições especiais vinculadas), e na classe dos tributos não vinculados, destinados e não restituíveis (contribuições especiais não vinculadas).

³¹⁸ O regime jurídico das contribuições especiais vinculadas e não vinculadas é objeto de estudo no Capítulo III, especialmente nos itens 3.2 e 3.4.

Contudo, ainda é possível identificar outros traços diferenciais desses tributos, passíveis de ensejar novas divisões com a identificação das espécies de contribuições especiais.

No que tange à classificação das contribuições, tal qual para os tributos, são distintas as propostas classificatórias identificadas na doutrina pátria³¹⁹.

Todavia, a classificação mais comum na doutrina e na jurisprudência é aquela realizada com fulcro na finalidade da contribuição constante do texto constitucional, tal qual feita por Tácio Lacerda Gama, que aponta o “critério da destinação prescrita para aquilo que se arrecada como tributo”, ou seja, “a finalidade de instituição desses tributos”³²⁰, para identificar três espécies de contribuições (sociais, de intervenção no domínio econômico e corporativas).

As finalidades indicadas no art. 149 do CTN foram igualmente apontadas por Paulo Ayres Barreto para a classificação das contribuições, identificando as três espécies de contribuições acima indicadas, mencionando ainda a criação da contribuição de iluminação pública³²¹.

Além das finalidades a que as contribuições se voltam, Humberto Ávila³²² identificou as espécies de contribuições considerando os requisitos constitucionais necessários para sua instituição. O Ministro Carlos Velloso, justamente com fulcro “na sua finalidade, ou na destinação do produto de sua arrecadação”, apontou específica classificação das contribuições especiais, por ele identificadas como parafiscais, que se desdobrariam em:

³¹⁹ Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso trazem uma classificação das contribuições por benefícios diferenciais e as contribuições especiais. As primeiras, abrangendo as contribuições de melhoria e as contribuições de iluminação pública, são aquelas “devidas por um benefício específico que, embora favoreça a coletividade como um todo, é (ou ao menos deve ser) verificado pelos seus contribuintes de modo especial.” Trata-se, assim, das contribuições que refletem de alguma forma um benefício gerado ao sujeito passivo em decorrência de uma ação estatal específica. Por sua vez, as contribuições especiais, não se vinculando a nenhuma ação estatal específica, são aquelas que decorrem de “fatos ou ações ligados aos contribuintes.” Os autores dividem as contribuições especiais em três espécies: sociais, corporativas e de intervenção no domínio econômico (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p. 26-27).

³²⁰ GAMA, 2003, p. 116 e 117.

³²¹ Contribuição esta que, na visão do autor, não se trata de verdadeira contribuição em razão da ausência do requisito por ele considerado essencial da referibilidade (BARRETO, P., 2011a, p. 101-102, 112-115). A referibilidade é tratada de forma específica para as contribuições securitárias no item 3.2 do Capítulo III.

³²² Ávila (2003, p. 319) identificou, assim: (i) contribuições para seguridade social; (i.1) competência constitucional: (i.1.1) contribuição previdenciária dos servidores federais (art. 40); (i.1.2) dos servidores estaduais e municipais (art. 149, par. 1º); (i.1.3) sociais; (i.1.4) competência ordinária (art. 195) e (i.1.5) competência residual; (i.2) Contribuições legais constitucionalizadas: (i.2.1) salário educação (art. 212, par. 5º); (i.2.2) PIS (art. 239); e (i.2.3) para entidades de serviço social e formação profissional (art. 240); e (i.3) competência provisória: CPMF; (ii) Contribuições de intervenção no domínio econômico; (iii) Contribuições de fiscalização profissional; e (iv) Contribuições sindicais.

1) contribuições sociais de seguridade social (C.F., art. 149, art. 195); 2) contribuições sociais de seguridade social decorrente de novas fontes (C.F., art. 149, art. 195, § 4º) e 3) contribuições sociais gerais, como, por exemplo, o salário educação, C.F. art., 212, § 5º, e as contribuições do sistema "S", C.F. art. 240 - e bem assim às contribuições parafiscais especiais, vale dizer, 1) às contribuições de intervenção (C.F. art. 149) e 2) às contribuições corporativas (C.F., art. 149) (BRASIL, STF. ADIN 2.925, Tribunal Pleno, Relatora Ministra Ellen Gracie, Relator para o Acórdão Ministro Marco Aurélio, julgado em 19/12/2003, publicado em 04/03/2005).

Em conformidade com as regras da teoria das classes, entende-se que é coerente a aplicação do critério da finalidade constitucional da contribuição como critério distintivo das contribuições especiais. Isso porque o próprio texto constitucional identifica as finalidades específicas de cada contribuição (que podem, portanto, ser verificadas no direito positivo).

Pela leitura dos dispositivos da CF/88 que tratam das contribuições especiais (em especial, os artigos 149 e 149-A), identificam-se as seguintes finalidades específicas das contribuições: *(i)* financiamento de ações na área social; *(ii)* financiamento para intervenção no domínio econômico; *(iii)* financiamento de atuação em interesse de categorias profissionais; *(iv)* financiamento da previdência dos servidores públicos; e *(v)* financiamento do serviço de iluminação pública.

Crucial é esclarecer que este critério distintivo se aplica às duas classes tributárias identificadas neste trabalho³²³, quanto às contribuições especiais vinculadas e as contribuições especiais não vinculadas. Contudo, as contribuições cujas materialidades já foram identificadas no texto constitucional apenas poderão constar em uma das classes tributárias (vinculado ou não vinculado). É o caso da CIP que, por decorrer da prestação de serviço público (de iluminação pública), é uma contribuição especial vinculada, enquadrada na classe dos tributos vinculados, destinados e não restituíveis.

Da mesma forma, as contribuições instituídas em interesse de categorias profissionais e para custeio da previdência dos servidores públicos, por decorrerem de um fato relacionado ao contribuinte (pertencer à categoria profissional e ser servidor público), são contribuições que se encontram exclusivamente na classe dos tributos não vinculados, destinados e não restituíveis, tratando-se, assim, de contribuições especiais não vinculadas.

As outras duas finalidades (sociais e de intervenção no domínio econômico) não tiveram materialidades específicas eleitas pelo legislador constituinte, podendo ser instituídas com hipóteses de incidência que abrangem tanto fatos do Estado, como fatos do

³²³ Cf. item 2.2.4 deste Capítulo II.

próprio contribuinte. Por esta razão, estas duas finalidades poderão ser utilizadas como critério distintivo nas duas classes tributárias identificadas.

Especificamente quanto às contribuições sociais, é possível vislumbrar no texto constitucional outro critério distintivo no regime jurídico. Com efeito, o art. 195 da CF/88 traz uma disciplina específica e distinta para a instituição das contribuições sociais para o financiamento da Seguridade Social (destinadas à saúde, previdência geral e assistência social), evidenciando mais um critério de distinção especificamente quanto às contribuições sociais.

Como elucida Marco Aurélio Greco, as contribuições sociais abrangem “todas aquelas que dizem respeito a algum padrão de relacionamento da comunidade”, referindo-se não apenas às contribuições sociais destinadas à seguridade social, mas também a outras que, por exemplo, “estão voltadas a uma questão da educação em geral (artigo 212, salário-educação), enfim, aquelas que decorrem de algum tipo de padrão de convivência em sociedade”³²⁴.

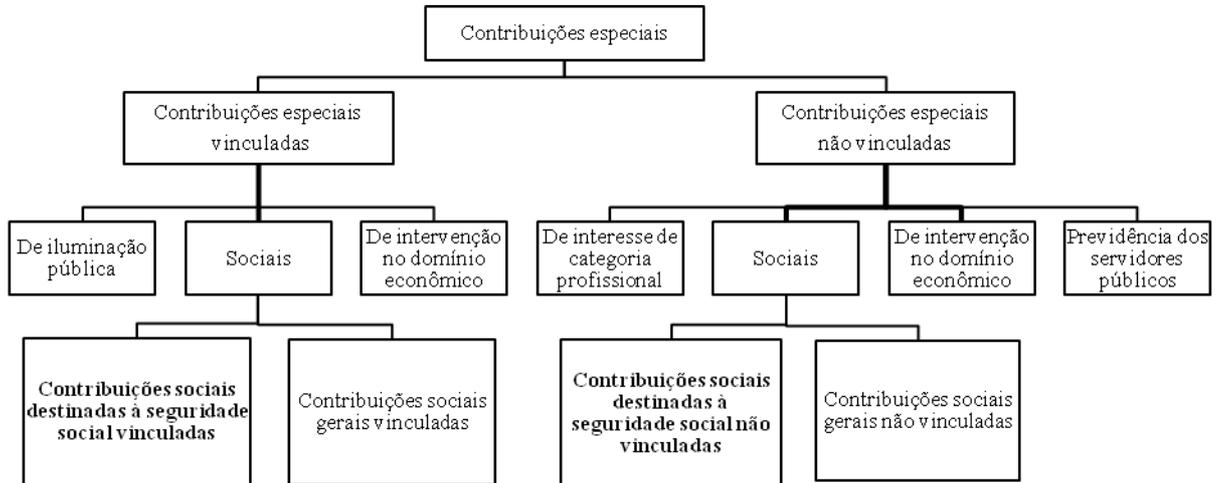
Essas contribuições sociais instituídas com fulcro no art. 149, CF/88, para financiamento de outras atividades sociais que não as de seguridade social, são ordinariamente identificadas pela doutrina pátria como contribuições sociais gerais³²⁵, denominação esta que será considerada para a proposta de classificação das contribuições especiais.

Dessa forma, considerando-se as duas classes tributárias identificadas anteriormente e os novos critérios de distinção quanto à finalidade, tem-se o seguinte esquema classificatório das contribuições especiais:

³²⁴ GRECO, 2000, p. 74.

³²⁵ É intenso o debate doutrinário acerca das contribuições sociais gerais, entendendo Ávila (2003, p. 320-321); MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Contribuições Sociais “Gerais” e a Integridade do Sistema Tributário Brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. v. 6. p. 187. e Torres, R. (2002, p. 390) que apenas aquelas contribuições sociais identificadas pelo próprio legislador constituinte ao longo do texto constitucional que poderiam ser instituídas, já mencionadas anteriormente (por exemplo, contribuições sociais destinadas à educação básica pública – art. 212, § 5º, CF/88). Por outro lado, entendem outros autores, como Greco (2000, p. 74), acima citado, que é cabível a instituição de outras contribuições sociais considerando-se a delimitação do art. 6º da CF/88, ao identificarem outros direitos sociais além daqueles para os quais foi prevista a instituição de contribuições sociais no texto constitucional (como, por exemplo, educação referente ao ensino médio e superior, lazer e segurança). Nesse sentido: CINTRA; LOPES FILHO, 2003, p. 136-138.

Quadro 3
Classificação das contribuições especiais



Importante salientar que todas as contribuições sociais destinadas à seguridade social constantes do texto constitucional, no art. 195 da CF/88, possuem materialidades não vinculadas, referindo-se expressamente às atividades desenvolvidas pelos particulares: (i) ser empregador, empresa ou entidade equiparada e pagar salários ou outros rendimentos do trabalho, perceber receita, faturamento ou auferir lucro; (ii) ser trabalhador ou segurado da previdência social; (iii) ser vencedor de concursos de prognósticos; (iv) ser importador de bens ou serviços do exterior; ou (v) ser produtor, parceiro, meeiro, arrendatário rurais ou pescador artesanal que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes.

Contudo, especificamente quanto às contribuições securitárias, passíveis de serem instituídas no exercício da competência residual³²⁶, outras materialidades poderão ser eleitas pelo legislador, inclusive materialidades vinculadas. Com isso, as contribuições sociais destinadas à seguridade social podem ser vinculadas ou não vinculadas, sendo garantida, com restrições específicas, a eleição de materialidades referentes à atividade do Estado ou referentes à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, cada qual com seu regime jurídico próprio.

³²⁶ Cf. item 3.6 do Capítulo III.

CAPÍTULO III

O REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES SECURITÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

3.1 A seguridade social, seus pilares e suas formas de custeio

Definida pelo art. 194 da CF/88, a Seguridade Social compreende “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. Cada um destes três pilares da Seguridade Social foi devidamente identificado no texto constitucional:

- **Ações de saúde (artigos 196 a 200, CF/88):** voltadas à prevenção, promoção, proteção e recuperação da saúde, como um direito social de todos e dever do Estado, de acesso universal, independente do pagamento de contribuições;
- **Ações de previdência social (artigos 201 a 202, CF/88):** voltadas à cobertura de “determinados eventos sociais (riscos)”³²⁷, que possam resultar em ausência da principal fonte de renda do cidadão (tais como os casos de doença, invalidez, morte daquele de quem se dependia economicamente, idade avançada, maternidade, desemprego involuntário) ou “em situações que exijam uma proteção especial, sobretudo quando agravadas pela má situação econômica” do segurado da previdência social³²⁸, tais como a concessão de salário-família e auxílio-reclusão. São passíveis de acesso apenas por intermédio do pagamento das contribuições (sistema contributivo); e
- **Ações de assistência social (artigos 203 a 204, CF/88):** voltadas àqueles que necessitam de amparo, visando a atender às “necessidades elementares das pessoas mais carentes da sociedade, isto é, dos *hipossuficientes*, para tanto concedendo-lhes

³²⁷ Na sintética definição do Ministro Gilmar Mendes, quando da relatoria do RE 573.540, a previdência é “o conjunto de ações destinadas a assegurar os meios indispensáveis de manutenção e subsistência ante a ocorrência de determinados eventos sociais (riscos)”, tais como “incapacidade, desemprego involuntário, idade avançada, óbito daquele de quem se dependia economicamente, etc.” (BRASIL, STF, Tribunal Pleno, julgado em 14/04/2010, publicado em 11/06/2010). Voto proferido no julgamento do art. 85 da LC 62/2002 do Estado de Minas Gerais, que instituiu a contribuição cobrada dos servidores públicos do Estado para o custeio dos serviços de assistência médica, hospitalar, odontológica e farmacêutica.

³²⁸ TOGNETTI, Sylvania Conceição. **Contribuições para o financiamento da seguridade social: critérios para definição de sua natureza jurídica.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 9.

benefícios assistenciais mínimos”³²⁹. Tal como as ações de saúde, são prestadas independentemente de contribuição à seguridade social.

Como se depreende da disciplina constitucional, a exigência de prévio pagamento de contribuições apenas é feita para a garantia da proteção previdenciária (arts. 201 a 202, CF/88), inexistindo exigência semelhante para o cidadão ser beneficiado pelas ações de saúde e de assistência social. Estas duas ações, passíveis de serem prestadas a todos independentemente do pagamento de contribuições, são orientadas pelo princípio da “universalidade da cobertura e do atendimento” (art. 194, I, CF/88).

Em conformidade com as lições de Miguel Horvath Júnior, esse princípio é igualmente aplicável ao sistema previdenciário, mas ele “é instrumentalizado de forma mitigada, uma vez que a própria Constituição Federal estabelece no art. 201, os eventos que terão cobertura previdenciária, bem como o caráter contributivo da previdência social”³³⁰.

Dessa forma, a aplicação do princípio da universalidade da cobertura e do atendimento na seara previdenciária não se refere ao atendimento e benefícios de todos, independentemente de filiação ou pagamento de contribuições, como o é para a área de saúde e assistência. Restringe-se, apenas, à busca de uma maior cobertura dos riscos e contingência sociais dos filiados, para “abranger o maior número possível de situações geradoras de necessidade sociais”, em sua faceta objetiva e, em sua faceta subjetiva, à “possibilidade de todos os integrantes da sociedade brasileira, atendidos os requisitos legais, filiareem-se ao sistema previdenciário”³³¹.

Diante desse modelo de amplo atendimento na saúde e na assistência social, e os grandes custos dele decorrentes, a angariação de recursos para o custeio da seguridade social no Brasil considera a participação de toda a sociedade (art. 195, CF/88), sob a orientação do princípio da diversidade da base de financiamento, indicado expressamente no art. 194, parágrafo único, inciso VI, da CF/88.

Com fulcro nessa orientação principiológica, a CF/88 adotou uma forma mista de financiamento no art. 195, a partir do pagamento de contribuições e por dotações orçamentárias dos entes federados.

³²⁹ CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. **Custeio da seguridade social: aspectos constitucionais e contribuições específicas**. São Paulo: Atlas, 2010. p. 6.

³³⁰ HORVATH JÚNIOR, Miguel. **Direito previdenciário**. 6. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 73.

³³¹ HORVATH JÚNIOR, 2006, p. 73.

O financiamento misto da Seguridade Social é igualmente adotado, com suas peculiaridades, pela Espanha³³². Como leciona Angel Urquizu Cavallé, naquele país as dotações orçamentárias feitas pelo Estado, são voltadas ao financiamento das ações prestadas independentemente de contribuições (não contributivas), tais como de assistência à saúde e os serviços sociais³³³. Por sua vez, as contribuições (cotización) são exigidas apenas dos beneficiários das ações contributivas, tais como as ações voltadas à proteção do trabalho, incluídas as decorrentes de “accidente de trabajo y enfermedad profesional”³³⁴.

A coexistência de um regime contributivo e não contributivo é igualmente vislumbrada em Portugal. Em conformidade com os ensinamentos de José Nabais, o regime contributivo daquele país é baseado em uma “lógica de comutatividade, isto é, numa relação sinalagmática directa”³³⁵ possibilitando aos beneficiários o recebimento de prestações pecuniárias desde que procedam com o financiamento do regime³³⁶ pelo pagamento das contribuições (cotizações).

Por outro lado, o regime não contributivo não exige o pagamento de contribuições pelos cidadãos para ser abrangido pela proteção social, em ações financiadas pelo orçamento dos Estados. Como salienta José Nabais:

[...] os *regimes não contributivos*, assentes numa lógica de redistribuição de rendimentos, visam o cumprimento de deveres sociais no âmbito da solidariedade e da acção social. São seus objectivos, designadamente, os da erradicação de situações de pobreza e de exclusão social. O financiamento destes regimes decorre, fundamentalmente, das transferências do orçamento de Estado.
337

³³² Como salienta Angel Urquizu Cavallé, a seguridade social espanhola “se financia, en la actualidad, basicamente a través de dos grandes recursos: las aportaciones del Estado y las cotizaciones de las personas obligadas” (CAVALLÉ, Angel Urquizu. *La Financiación Del Sistema Público de Seguridad Social en España*. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para seguridade social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.p. 114).

³³³ As dotações orçamentárias são denominadas por Cavallé como “aportaciones finalistas del Estado”, voltadas ao financiamento do “Presupuesto del Instituto Nacional de Gestión Sanitaria” e do “Instituto Social de la Marina” (referentes à assistência à saúde), bem como do “Presupuesto del Instituto de Mayores y Servicios Sociales” (referente aos serviços sociais) (CAVALLÉ, 2007, p. 117).

³³⁴ *Ibid.*, 2007, p. 127.

³³⁵ NABAIS, José Casalta. O Financiamento da Segurança Social em Portugal. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para seguridade social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 587.

³³⁶ O financiamento do sistema previdenciário português (contributivo) é semelhante ao brasileiro, feito pelas contribuições (“quotizações”) dos trabalhadores e das entidades patronais, sendo exigidos, para o recebimento de benefícios, a inscrição obrigatória, o pagamento das contribuições e a observância do período de carência.

³³⁷ NABAIS, 2007, p. 587.

Dentre os subsistemas do sistema de seguridade social português³³⁸, apenas o subsistema previdenciário é contributivo³³⁹, exigindo pagamento para o recebimento de um benefício, sendo os demais financiados por parte do orçamento geral do Estado.

Atentando-se para a disciplina constitucional brasileira, constata-se que, de forma semelhante ao sistema português, as ações previdenciárias no Brasil exigem o pagamento de contribuições por seus beneficiários (diretos ou indiretos), em um sistema contributivo. É o que se depreende da expressão do mencionado art. 201 da CF/88, segundo o qual “a previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo”.

Em função deste caráter contributivo, as contribuições previdenciárias são orientadas pelo denominado princípio da solidariedade do grupo, sendo dirigidas a “um grupo social, que pode até mesmo não estar sendo diretamente beneficiado por isso, apenas de forma indireta”³⁴⁰.

Com efeito, valendo-se dos ensinamentos de Yonne Dolácio de Oliveira, a finalidade para a qual as contribuições previdenciárias são criadas beneficia de modo especial “os componentes de um grupo ou classe ou categorias de pessoas”, sendo que “esses componentes do grupo pagam a contribuição para cobrir o custo do atendimento dessa necessidade especial satisfeita pela atuação estatal”³⁴¹.

Esse sinalagma entre os benefícios previdenciários e o seu financiamento pelo grupo de beneficiados é consignado no art. 167, XI, da CF/88³⁴², no qual se exige que o produto da arrecadação das contribuições devidas pelas empresas e empregadores sobre os

³³⁸ O sistema público de segurança social em Portugal foi dividido em três: (i) subsistema previdenciário; (ii) subsistema de solidariedade, pelo qual se garantem direitos essenciais para prevenir e erradicar a pobreza, promover o bem-estar social e a coesão social, sendo de direito de qualquer cidadão português. O valor dos benefícios neste subsistema é fixado de acordo com os critérios de equidade social e de diferenciação positiva (situação social, laboral, demográfica e familiar) (NABAIS, 2007, p. 583); e (iii) subsistema de proteção familiar, aplicável a qualquer pessoa residente em território português, destinado apenas às pessoas que cuidam de menores, pessoas com deficiência, dependentes ou idosas. (NABAIS, 2007, p. 584).

³³⁹ Como consignado por José Nabais, “a lei sublinha o carácter de autofinanciamento do subsistema previdencial, bem como a relação sinalagmática direta em que o mesmo assenta. Daí a importância dada à natureza bipartida do financiamento das prestações decorrentes da perda de rendimento do trabalho. Mas já inclui uma componente redistributiva, a qual, assentando sobretudo no princípio de solidariedade de base profissional, permite um reforço de prestações para fazer face a despesas **sem base contributiva específica**. O que tem como consequência a adopção, em relação a esse universo de prestações, duma base de financiamento tripartida, socorrendo-se, não só das quotizações dos trabalhadores e das contribuições dos empregadores, **mas também de receitas fiscais consignadas a essas prestações.**” (NABAIS, 2007, p. 593, grifo nosso).

³⁴⁰ SCAFF, Fernando Facury. As contribuições sociais e o princípio da afetação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 98, p. 59, nov. 2003.

³⁴¹ OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Contribuições especiais. A – Noções Gerais B – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. In: **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995. v. 14. p. 175.

³⁴² Art. 167. São vedados: [...] XI – a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

rendimentos do trabalho (art. 195, I, 'a', CF/88) e das contribuições dos trabalhadores (art. 195, II, CF/88), seja destinado exclusivamente para o pagamento dos benefícios no regime geral de Previdência Social.

Ainda guardando uma semelhança com os sistemas espanhol e português, a assistência social é prestada no Brasil “a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social” (art. 203, caput, CF/88). Entretanto, diferentemente dos sistemas europeus, a Constituição Brasileira inovou no tocante à abrangência das ações de saúde para todos os cidadãos, sem exigir qualquer contribuição prévia, elevando a saúde como um “direito de todos e dever do Estado” (art. 196, CF/88).

Importante é notar que, em conformidade com o art. 23, II, da CF/88, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “cuidar da saúde e assistência pública”, evidenciando a ampla tutela destes direitos por todos os entes da federação.

Diante dessa realidade constitucional, para garantir a continuidade das ações de saúde e assistência social sem depender exclusivamente da disponibilidade de recursos dos orçamentos dos entes federados, foram previstas no art. 195 da CF/88 contribuições passíveis de serem cobradas de toda a sociedade, sem a necessidade de se verificar a relação de sinalagma e de retributividade presente no sistema previdenciário.

Essas contribuições passíveis de serem exigidas de toda a sociedade têm por vetor axiológico o princípio da solidariedade social, que ordinariamente orienta a instituição dos impostos, sendo voltadas ao financiamento de ações estatais que atuam em prol de toda a coletividade³⁴³. Nas lições de Leandro Paulsen³⁴⁴, a solidariedade se apresenta como um princípio que orienta o custeio da seguridade social pois a CF/88 garante que o legislador busque o custeio da seguridade de toda a sociedade:

Pode [o legislador] impor contribuições sem observância da referibilidade que normalmente caracteriza as contribuições, visto que, relativamente à seguridade, a referibilidade é ampla ou total. Tanto pessoas físicas como jurídicas podem ser obrigadas a contribuir, independentemente da percepção de benefícios.³⁴⁵

³⁴³ SCHWARZ, Rodrigo Garcia. O sistema de seguridade social e o princípio da solidariedade: reflexões sobre o financiamento dos benefícios. **Revista de Direito do Trabalho, São Paulo**, n. 34, n. 130, p. 244-260, abr./jun. 2008. p. 245.

³⁴⁴ PAULSEN, Leandro. Solidariedade como princípio de custeio da seguridade social. In: CARDOSO, Alessandro Mendes; PAULSEN, Leandro. **Contribuições previdenciárias sobre a remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 12. Para Paulsen (2013, p 18), nenhuma das contribuições securitárias são referíveis eis que “mesmo quanto aos segurados, inexistente, necessariamente, uma caráter sinalagmático entre as contribuições e os benefícios”, entendimento contrário ao defendido neste trabalho (*vide* item 3.2).

³⁴⁵ *Ibid.*, p. 17-18.

Dessa forma, considerando o modelo constitucional brasileiro, a solidariedade social foi indicada como um princípio para orientar parte das contribuições securitárias, passíveis de serem exigidas de toda a sociedade para o financiamento da seguridade social, primordialmente das ações voltadas à saúde e à assistência social (não contributivas).

É o que evidencia Sylvania Tognetti ao afirmar que, com a universalidade da cobertura da saúde e da assistência social, foram alargadas de forma demasiada as prestações na área da seguridade social, “fazendo com que as fontes de manutenção de tal sistema de seguridade social também se estruturassem sobre base mais ampla, que acolhia prestações fundadas no princípio da solidariedade”³⁴⁶.

É importante frisar, como salienta Humberto Ávila, que “o Estado não pode justificar a tributação com base direta e exclusiva no princípio da solidariedade social”³⁴⁷. Com efeito, uma ampla interpretação do princípio da solidariedade no âmbito tributário³⁴⁸ desprestigia a rígida repartição de competências³⁴⁹ pela CF/88, ignorando as regras específicas a serem seguidas por ente federado para a instituição dos tributos. Isso porque, como visto no Capítulo I, “o poder de tributar, na Constituição brasileira, foi delimitado, de um lado, por meio de regras que descrevem os aspectos materiais das hipóteses de incidência e, de outro, por meio da técnica da divisão de competências em ordinárias e residuais”³⁵⁰.

³⁴⁶ TOGNETTI, 2004, p. 116-117.

³⁴⁷ ÁVILA, 2005, p. 69.

³⁴⁸ O princípio da solidariedade orienta todo o Estado Democrático de Direito, apresentando-se como um objetivo a ser alcançado pela República Federativa do Brasil de “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, I, CF/88). Contudo, neste trabalho, o enfoque dado é especificamente na perspectiva tributária deste princípio, referente à instituição de tributos voltados para toda a sociedade. Douglas Yamashita evidencia a amplitude do princípio da solidariedade no Estado brasileiro, buscando “i) *justiça social* (arts. 3º, I, 170, *caput*, e 193 da CF/88) que busca a redistribuição de renda e igualdade de chances a todos, ou seja, a capacidade existencial, econômica e cultural para viver e trabalhar, num nível razoável; e ii) *segurança social*, ou seja, a) *bem-estar social* (arts. 186, VI, e 193 da CF/88), consubstanciado especialmente na proteção existencial garantida pela prestação de serviços públicos básicos (água, luz, transporte, educação, saúde etc.) e nos seguros sociais (seguro-desemprego, seguro por invalidez etc.) e b) *assistência social* (auxílio mínimo existencial e auxílios em catástrofes naturais, a fim de garantir um mínimo de dignidade humana ao cidadão)” (YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 59.).

³⁴⁹ A impossibilidade da “instituição de tributos mediante a mera invocação de princípios, como o da solidariedade” foi indicada expressamente pelo Ministro Gilmar Mendes em julgamento do RE 573.540, no qual salientou, em remissão às lições de Humberto Ávila que “os princípios constitucionais, quer os específicos constantes do capítulo referente à solidariedade ou ao sistema tributário, quer os gerais, relativos aos princípios fundamentais e garantias individuais, não podem justificar a ampliação das regras de competência. [...]” (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 211)” (BRASIL, STF, RE 573540, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 14/04/2010, publicado em 11/06/2010). (grifo do autor/itálicos no original) Quanto à rígida repartição de competências, *vide* item 1.2 do Capítulo I.

³⁵⁰ ÁVILA, 2005, p. 69.

Além disso, as demais contribuições previstas no texto constitucional são suscetíveis de serem exigidas, apenas, com fulcro no princípio da solidariedade do grupo, não podendo ser instituídas com base no princípio da solidariedade social, sob pena de ultrapassar a expressão do art. 195 da CF/88. Com efeito, o referido dispositivo constitucional autoriza a cobrança de contribuições de toda a sociedade **exclusivamente para o financiamento da seguridade social**, abrangendo ações que, na visão do legislador constitucional, envolvem grandes dispêndios e se mostram de alta relevância para todos os entes federados.

Dessa forma, o art. 195, da CF/88 prevê contribuições securitárias que:

- Exijam a existência de um **benefício/vantagem quanto à atividade financiada**, com uma **relação de referibilidade**, sendo orientadas pelo princípio da solidariedade do grupo (contribuições previdenciárias), aproximando “os membros de um determinado grupo, criando entre eles laço de afinidade, capaz de justificar que cada membro do grupo contribua para a manutenção de um sistema de proteção especial voltado para tal grupo”³⁵¹; e que
- **Não** exijam a existência de um **benefício/vantagem quanto à atividade financiada**, não estando presente uma **relação de referibilidade**, sendo orientadas pelo princípio da solidariedade social, segundo o qual “todos contribuem, visto que qualquer um pode se encontrar na situação de precisar das prestações sociais do Estado. É o pequeno esforço de cada um que permitirá a manutenção de um sistema de garantia de risco para todos”³⁵².

Com a identificação dessa marca distintiva das contribuições de seguridade social, que será identificada com maior parcimônia adiante, mostra-se necessária a proposta de uma nova forma de classificação das contribuições de seguridade social.

3.2 A classificação das contribuições sociais destinadas à seguridade social

Como sedimentado no tópico 2.2.4 do Capítulo II, as contribuições securitárias constantes do texto constitucional poderão ser vinculadas ou não vinculadas, a depender da materialidade eleita para a instituição. Considerando a expressão do art. 195, CF/88,

³⁵¹ TOGNETTI, 2004, p. 142.

³⁵² Ibid., p. 143.

constata-se que todas as contribuições de seguridade social constantes do texto constitucional são não vinculadas, tendo o legislador constitucional apontado cada uma das ações referentes ao contribuinte que podem ser eleitas para a instituição destes tributos no exercício da competência impositiva.

Contudo, no exercício da competência residual prevista no § 4º do art. 195 da CF/88, o legislador deverá eleger outras materialidades que não aquelas constantes do art. 195, podendo escolher ações que podem ser vinculadas ou não vinculadas, inexistindo qualquer vedação expressa que afaste a possibilidade de eleição de materialidades que se refiram à ação do Estado. Neste contexto é que as contribuições sociais destinadas à seguridade social igualmente podem ser vinculadas.

Como delineado adiante³⁵³, as diferenças no regime jurídico entre as contribuições especiais vinculadas e as não vinculadas se encontram não apenas na descrição do fato no critério material da hipótese tributária, mas também no conseqüente normativo da regra matriz de incidência tributária, divergindo quanto à forma de eleição do sujeito passivo e da base de cálculo a ser utilizada em razão da direta relação entre o antecedente (no qual consta o critério material vinculado ou não vinculado) e o conseqüente normativo.

Com efeito, em se tratando de uma contribuição securitária vinculada, à luz da teoria da equivalência, o legislador somente poderá eleger como sujeito passivo aquela pessoa que se beneficiou da atuação estatal financiada pelo tributo, indicada no critério material da hipótese tributária³⁵⁴. Por sua vez, o valor a ser cobrado será limitado pelo custo da atividade estatal, sendo a alíquota uma das formas de repartição de tal custo entre os usuários beneficiados.

Por outro lado, em tratando-se de uma contribuição securitária não vinculada, o critério material da hipótese tributária será um fato relacionado ao contribuinte, economicamente apreciável e denotativo de capacidade contributiva objetiva, sendo que o sujeito passivo poderá, a princípio³⁵⁵, ser eleito dentre qualquer membro da sociedade que exteriorizar capacidade contributiva objetiva. O valor a ser pago será calculado com fulcro,

³⁵³ Vide item 3.4.1 deste Capítulo.

³⁵⁴ Para maiores considerações quanto à referibilidade nas contribuições especiais vinculadas, vide o item 5.2.3 do Capítulo V.

³⁵⁵ Diz-se aqui a princípio considerando que, como será visualizado a seguir, o critério da referibilidade exige a identificação de um grupo beneficiado pela atuação estatal, não podendo ser o sujeito passivo eleito dentre qualquer membro da sociedade.

primordialmente, na capacidade contributiva exteriorizada por contribuinte (capacidade contributiva subjetiva³⁵⁶).

Contudo, como identificado no item anterior, é possível ainda vislumbrar outro critério distintivo no grupo das contribuições sociais destinadas à seguridade social, critério este que igualmente modifica o regime jurídico aplicável: o critério da referibilidade ou do sinalagma.

Este critério é apontado por alguns doutrinadores³⁵⁷ como um elemento próprio e distintivo da classe das contribuições especiais em relação aos demais tributos, consistente na **relação de vantagem ou benefício existente entre o grupo de sujeitos eleitos para efetuar o pagamento da contribuição e a atividade estatal financiada por este tributo.**

Com efeito, como apontado no item 2.2.2 do Capítulo II, o termo referibilidade foi empregado por Geraldo Ataliba³⁵⁸ para distinguir os dois tributos vinculados a uma atuação estatal³⁵⁹, as taxas e as contribuições. Como delineado pelo jurista, enquanto para as taxas seria necessária uma referibilidade direta, sendo que somente “quem utiliza o serviço (público, específico e divisível) ou recebe o ato ‘de polícia’ pode ser sujeito passivo de taxa”³⁶⁰, para as contribuições esta referibilidade seria indireta, viabilizando a cobrança apenas de quem aferiu vantagem de uma atuação estatal (no caso das contribuições de melhoria, a obra pública).

Utilizando raciocínio semelhante, e reportando-se à doutrina internacional, Yonne Dolácio de Oliveira³⁶¹ desenvolve que, enquanto para os impostos há o financiamento de serviços gozados pelos cidadãos de forma indiscriminada e impessoal e, nas taxas o serviço prestado é divisível, para as contribuições:

³⁵⁶ Para a diferença entre a capacidade contributiva objetiva e subjetiva nos tributos não vinculados, *vide* o subitem 3.4.3.2 deste Capítulo.

³⁵⁷ Dentre outros: Oliveira, Y. (1995, p. 173-186), Barreto, P. (2011a, p. 116-118), Schoueri (2011, p. 202) e COELHO, Sacha Calmon Navarro. Contribuições no Direito Brasileiro – Seus problemas e as soluções. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para seguridade social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 18.

³⁵⁸ ATALIBA, 2000.

³⁵⁹ Critério utilizado neste trabalho no item 5.2.3 do Capítulo V para a distinção entre as taxas e as contribuições especiais vinculadas constantes da classe dos tributos vinculados, destinados e não restituíveis.

³⁶⁰ ATALIBA, 2000, p. 156.

³⁶¹ Yonne de Oliveira traz a posição da doutrina internacional quanto a natureza das contribuições, identificando os posicionamentos, dentre outros, de: (i) Achile Donato Giannini, que diferencia imposto e taxa como feito na doutrina brasileira, e identifica o fundamento jurídico das contribuições especiais, ou tributo especial, “na vantagem particular do contribuinte ou em uma maior despesa por ele provocada ao ente público”; (ii) Giovani Ingresso, que vê na contribuição a “relação entre a prestação do contribuinte e o benefício individual exclusivo e dividido” e (iii) Giuliano Fonrouge, que caracteriza a contribuição especial pela existência de um “benefício atual ou futuro, que pode derivar não apenas da realização de uma obra pública, mas também de atividades ou serviços estatais especiais, destinados a assegurar proveito a um indivíduo ou grupos sociais” (OLIVEIRA, Y., 1995, p. 183-184).

[...] há uma necessidade especial que pode ser sentida indistintamente pela coletividade ou complexo social, e pode beneficiá-la indiscriminadamente. Todavia, a satisfação dessa necessidade especial beneficia, também de modo especial, os componentes de um grupo ou classe ou categorias de pessoas. E esses componentes do grupo pagam a contribuição para cobrir o custo do atendimento dessa necessidade especial satisfeita pela atuação estatal.³⁶²

Sob esta perspectiva, para a autora é sempre necessário que o benefício do contribuinte das contribuições seja “individualizado e repartido, caso contrário haveria identificação com o imposto onde o benefício é geral e indiscriminado”, concluindo que “sem benefício especial para o contribuinte, individualizado e mensurável, decorrente do serviço estatal especial, inexistente contribuição especial”³⁶³.

Em aproximação semelhante, Paulo Ayres Barreto afirma que “quem contribui para fundo, órgão ou despesa, mediante pagamento de tributo da espécie contribuição, o faz em virtude de uma vantagem ou benefício que decorra da atividade estatal financiada pela contribuição, e que se volte para o grupo de contribuintes”³⁶⁴.

Da mesma forma, Fernando Facury Scaff indica que para as contribuições “ao invés de sua referibilidade ser dirigida a uma pessoa específica, a um contribuinte determinado”, tal como o é para as taxas, ela “é dirigida a todo um grupo social, que pode até mesmo não estar sendo diretamente beneficiado por isso, apenas de forma indireta.”³⁶⁵

Igualmente identificando a referibilidade como um elemento essencial das contribuições especiais, Tácio Lacerda Gama³⁶⁶ a aborda como um princípio segundo o qual é necessário o vínculo entre a materialidade, os sujeitos escolhidos para o polo passivo e a finalidade do tributo.

Dessa forma, para alguns autores³⁶⁷ a referibilidade se apresenta como um elemento intrínseco da classe das contribuições especiais, aludindo-se à necessidade de que o grupo de sujeitos eleitos para arcar com a obrigação tributária efetivamente afira uma vantagem ou um benefício em relação à atividade pública (finalidade constitucional) que está sendo financiada pela espécie tributária³⁶⁸.

³⁶² OLIVEIRA, Y., 1995, p. 175.

³⁶³ Ibid., 1995, p. 185.

³⁶⁴ BARRETO, P., 2011a, p. 117.

³⁶⁵ SCAFF, 2003, p. 59.

³⁶⁶ GAMA, 2003, p. 159.

³⁶⁷ OLIVEIRA, Y., 1995; GAMA, 2003; SCAFF, 2003; BARRETO, P., 2011a.

³⁶⁸ Em uma acepção mais ampla do termo referibilidade, Andrei Pitten Velloso entende que a referibilidade das contribuições se apresenta como uma relação de pertinência entre a contribuição e o contribuinte, ou seja, “o liame entre a finalidade da contribuição e o grupo dos sujeitos passivos que devem suportar o seu encargo”(PAULSEN; VELLOSO, 2010, p. 53). Com isso, para reconhecer a referibilidade como um requisito de validade de todas as contribuições, o autor reformula a acepção deste termo para abranger apenas

É também sob este ponto de vista que Ricardo Lobo Torres³⁶⁹ afirma que as contribuições especiais se respaldam no princípio da solidariedade do grupo. Como delineado no item anterior, segundo este princípio, um grupo de contribuintes é eleito para integrar o polo passivo da relação jurídica tributária por estar aferindo uma vantagem ou um benefício em relação à atividade que está sendo financiada.

Em razão da existência do sinalagma ou referibilidade entre os sujeitos passivos e a finalidade constitucional financiada pelas contribuições, o critério quantitativo da regra matriz de incidência de tais tributos é afetada, exigindo-se uma “correlação entre o custo da atividade estatal e o montante a ser arrecadado”³⁷⁰. Assim, como delineado por Paulo Ayres Barreto, a base de cálculo de quaisquer das contribuições especiais seria aferida a partir do rateio dos custos entre os integrantes do grupo beneficiado, dividido de acordo com “a participação de cada contribuinte na geração da despesa”³⁷¹.

Contudo, exatamente por partir da premissa de que a referibilidade se apresenta como um critério jurídico essencial para a identificação da classe tributária das contribuições, alguns juristas afastam parte das contribuições de seguridade social deste grupo.

É o posicionamento de Luís Eduardo Schoueri para quem as contribuições securitárias deveriam ser reconhecidas como uma categoria própria de tributos eis que possuem muitas características peculiares. Isso porque, a referibilidade, “característica das contribuições”, não é identificada nestas contribuições por serem voltadas à coletividade, “o que faz com que se reconheça que a ‘solidariedade de grupo’ é ampliada a tal ponto que se descaracteriza como tal, confundindo-se com a ‘solidariedade social’”³⁷².

No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que, uma vez que as verdadeiras contribuições “são movidas pelo princípio da contravantagem específica, em

a “pertinência entre a finalidade da contribuição e as atividades ou interesses dos sujeitos passivos” (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p.58), sem trazer a noção de vantagem ou benefício. Para ele, esta acepção ampla é essencial para trazer a referibilidade com um requisito para todas as contribuições especiais eis que estes tributos “não se singularizam por serem tributos sinalagmáticos ou contraprestacionais, cuja cobrança esteja condicionada a vantagens econômicas auferidas ou a custos específicos gerados pelos contribuintes” (PAULSEN; VELLOSO, 2010, p.55). Contudo, em atenção à disciplina constitucional das contribuições de seguridade social, vislumbra-se que a referibilidade é trazida em conformidade com o posicionamento acima exposto, trazendo a ideia de vantagem ou benefício que se volte ao grupo.

³⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207. p. 201.

³⁷⁰ BARRETO, P., 2011a, p. 118.

³⁷¹ Ibid., p. 118.

³⁷² SCHOUERI, 2011, p. 202.

prol de grupos sociais”, as contribuições securitárias seriam impostos destinados³⁷³ por serem voltadas ao benefício da coletividade, “em exceção expressa do art. 167, IV, da CF/88, que proíbe a afetação de impostos a órgãos, fundo ou programa, por razões políticas e práticas”³⁷⁴.

No raciocínio do autor, “o Constituinte preconiza uma Seguridade Social Solidária, por isso a existência de Impostos afetados a esse fim, embora com o nome de contribuições”, por se tratarem de contribuições³⁷⁵ instituídas “para atender aos mais necessitados às expensas de pagantes que contribuem sem receber em retorno algum especial benefício”³⁷⁶.

Contudo, em conformidade com as premissas adotadas neste trabalho³⁷⁷, entende-se que as contribuições especiais são aqueles tributos não restituíveis que têm o produto da arrecadação destinado à finalidade constitucional específica, finalidade esta que compõe a própria norma de competência tributária³⁷⁸. Não se vislumbra o critério da referibilidade como um critério característico de todas as contribuições especiais.

Em atenta leitura dos dispositivos que tratam dessas contribuições no texto Constitucional³⁷⁹, entende-se em conformidade com Luciano Amaro³⁸⁰ e Fabiana Del Padre Tomé³⁸¹ que a referibilidade é um dado acidental e não essencial, que pode ou não estar presente e que não se mostra indispensável para a identificação da exação.

Sob esta perspectiva é que a referibilidade não foi apontada neste trabalho como um critério para a repartição das classes tributárias, por se considerar que, à luz do texto constitucional, essas figuras se distinguem das outras constantes do texto constitucional em razão da existência de uma finalidade constitucional específica para a qual o produto da arrecadação desses tributos é destinado e da ausência de previsão de restituição.

Entretanto, como já evidenciado no item anterior, atentando-se especificamente na disciplina constitucional das contribuições securitárias, vislumbra-se que foi garantida a

³⁷³ Em raciocínio semelhante, Misabel de Abreu Machado Derzi (2007a, p. 650) entende que as contribuições do art. 195 da CF/88 são impostos equiparados constitucionalmente às contribuições, tendo a Constituição “transformando verdadeiro imposto em contribuição, incidente sobre o lucro, faturamento, folha de salário por meio de um único critério de transformação: a destinação. As contribuições do art. 195 não são contribuições por natureza, mas o são por equiparação constitucional.”

³⁷⁴ COELHO, 2007, p. 18.

³⁷⁵ O autor menciona que seriam impostos finalísticos o PIS, a COFINS, a CPMF e a CSLL.

³⁷⁶ COELHO, 2007, p. 18.

³⁷⁷ Vide o item 2.2 do Capítulo II, em especial o item 2.2.4, no qual foi trazida a proposta da classificação dos tributos adotada neste trabalho.

³⁷⁸ Quanto à norma de competência das contribuições de seguridade social, vide o item 3.3 deste Capítulo.

³⁷⁹ Para a relação de dispositivos referentes às contribuições especiais vide itens 2.1 e 2.2.4 do Capítulo II.

³⁸⁰ AMARO, 1991, p. 289.

³⁸¹ TOMÉ, 2002, p. 90-91.

relevância jurídica para a referibilidade, aqui entendida em conformidade com os ensinamentos de Paulo Ayres Barreto³⁸² e com as linhas delineadas por Geraldo Ataliba³⁸³ como a **necessidade do grupo de contribuintes eleito para suportar o custo ou despesa afira uma *vantagem ou benefício* com a atividade estatal (finalidade constitucional) financiada pela contribuição.**

Isso porque, para parte das contribuições de seguridade social constantes do texto constitucional, a própria Constituição identificou um grupo de contribuintes eleito para recolher as contribuições, para o qual a finalidade constitucional que autoriza a instituição da contribuição é dirigida em forma de benefício/vantagens.

É o que ocorre com as contribuições voltadas ao financiamento especificamente do pilar da Previdência Social, devidas: (i) pelos empregadores, empresa ou equiparados sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhes preste serviço (art. 195, I, 'a', CF/88); e (ii) pelos trabalhadores e demais segurados da previdência social (art. 195, II, CF/88).

Com efeito, em relação a estas duas contribuições é possível identificar com clareza dois grupos que são direta ou indiretamente beneficiados pela atuação estatal financiada pela contribuição, qual seja, a Previdência Social (art. 201, CF/88).

Enquanto os trabalhadores pessoas físicas e outros segurados da Previdência Social possuem vantagens diretas, com o recebimento dos benefícios previdenciários, os empregadores ou tomadores de serviços de pessoas físicas são indiretamente beneficiados³⁸⁴ já que terão “a tranquilidade de saber que os trabalhadores que lhe prestam serviços estarão resguardados pelo sistema previdenciário quando da ocorrência dos riscos sociais, sem que lhe recaia o ônus durante esse período”³⁸⁵

Esses benefícios (direto e indireto) são depreendidos do art. 165, XI da CF/88 que indica expressamente que as contribuições constantes do art. 195, I, 'a' e II da CF/88 são voltadas exclusivamente para a realização de despesas referentes ao “pagamento de **benefícios do regime geral de previdência social**” (grifo nosso).

Outra contribuição previdenciária para a qual a própria Constituição identificou o grupo de contribuintes beneficiados consta do art. 195, § 8º, CF/88. Neste dispositivo foi

³⁸² BARRETO, P., 2011a, p. 118.

³⁸³ ATALIBA, 2000, p. 149.

³⁸⁴ Em sentido contrário, entendendo que as pessoas jurídicas nunca serão destinatárias de benefícios de previdência social, *vide* PAULSEN, 2013, p. 12.

³⁸⁵ BALERA, Wagner; MUSSI, Cristiane Miziara. **Direito Previdenciário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011. p. 84.

identificado um grupo de contribuintes (“o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar”) que, em razão do exercício de suas atividades “sem empregados permanentes”, contribuem para a seguridade social “mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção”. E, com esta contribuição, eles “farão jus aos benefícios” de ordem previdenciária (considerando-se que, como já dito, as ações de saúde e assistência independem de contribuição).

Com a identificação do grupo e da vantagem, vislumbra-se que essas três contribuições são referíveis, sendo que, como delineado por Paulo Ayres Barreto, apenas irá contribuir aquele integrante do grupo homogêneo que afira uma “vantagem ou benefício que decorra da atividade estatal financiada pela contribuição e que se volte para o grupo”³⁸⁶. E esta contribuição deverá considerar o custo da atividade estatal, a ser repartido entre os integrantes do grupo a partir da utilização de um razoável critério de rateio que, à luz do princípio da equidade³⁸⁷, considere cada um dos contribuintes que participou da geração da despesa financiada³⁸⁸.

Por outro lado, para as demais contribuições destinadas à seguridade social constantes do texto constitucional (art. 195, incisos I, ‘b’ e ‘c’, III e IV e art. 239, CF/88), não é possível identificar um grupo específico para a qual a finalidade constitucional é voltada ou que seja direta ou indiretamente beneficiado, **voltando-se ao benefício de toda a sociedade, como uma vantagem para toda a coletividade**.

Isso porque, como dito no item anterior, para que o Estado pudesse fazer frente ao imenso custo das atuações estatais nas áreas da saúde e da assistência (orientadas pelo princípio da “universalidade da cobertura e do atendimento” (art. 194, I, CF/88), a Constituição garantiu a possibilidade de instituição de contribuições que, semelhante aos impostos, são orientadas pelo princípio da solidariedade social³⁸⁹.

Nas palavras de Leandro Paulsen, a aplicação do princípio da solidariedade social como um princípio de custeio da seguridade social, implica a “ampliação potencial do espectro de contribuintes e de ruptura com qualquer condicionamento de perspectiva

³⁸⁶ BARRETO, P., 2011a, p. 117.

³⁸⁷ Vide o subitem 3.4.3.3 deste Capítulo quanto à aplicação do princípio da equidade.

³⁸⁸ BARRETO, P., 2011a, p. 118.

³⁸⁹ Como mencionado no item anterior, entende-se que somente as contribuições securitárias poderão ser instituídas com base no princípio da solidariedade social, em se considerando a expressão do art. 195, CF/88. Todas as demais contribuições especiais devem ser orientadas pela solidariedade de grupo, que orienta as contribuições previdenciárias, em considerando-se a ausência de autorização constitucional para tanto.

individualista ou fundado em visões de caráter estritamente comutativo ou sinalagmático”³⁹⁰.

Com isso, os contribuintes são eleitos pelo legislador constituinte com fulcro direto na demonstração de capacidade contributiva objetiva, sem direcionar a atuação estatal em prol destes sujeitos. Ou seja, “a solidariedade impõe sacrifício financeiro daqueles que revelam capacidade para contribuir ainda que não beneficiários dos serviços e benefícios da seguridade social”³⁹¹. Nas palavras de Rodrigo Garcia Schwarz:

[...] o sistema de seguridade social, tal como concebido no ordenamento jurídico imposto pela Constituição de 1988, pauta-se em uma idéia de solidariedade que é inerente ao Estado Providência e à social-democracia, que, ao contrário do que faz supor o senso comum, se fundamenta a partir do reconhecimento da desigualdade entre os homens, os quais, vivendo em sociedade, obrigam-se, independentemente de sentimentos altruístas ou de verdadeiros propósitos caritativos, a concorrer para o financiamento de benefícios postos à disposição de toda a sociedade, inclusive à disposição daquelas pessoas que, não possuindo capacidade contributiva, não contribuíram para o financiamento desses mesmos benefícios.³⁹²

Sob esta perspectiva é que foram previstas as contribuições devidas pelas empresas e equiparadas sobre o faturamento, receita e lucro, pelos importadores e pelos vencedores de concursos de prognósticos, com destinação específica ao orçamento da Seguridade Social. Tais contribuições têm como finalidade o financiamento da Seguridade Social, especialmente das ações da União voltadas à saúde e à assistência social, que são efetivamente voltadas a toda a coletividade, não trazendo um especial benefício para esses contribuintes indicados no texto constitucional. Como frisa Ricardo Lobo Torres³⁹³:

No regime da CF 88, a solidariedade do grupo é o princípio da justiça que fundamenta as contribuições sociais de natureza previdenciária incidentes sobre as folhas de salários, embora não o seja relativamente às que recaem sobre o faturamento e o lucro³⁹⁴

A Constituição de 1988 e as Emendas Constitucionais posteriores criaram as exóticas contribuições sociais sobre o faturamento, o lucro e as movimentações financeiras. Nelas, não há contraprestação estatal em favor do contribuinte [...] O fundamento dessas anômalas contribuições não é a solidariedade do grupo, mas a solidariedade que informa a capacidade contributiva.³⁹⁵

³⁹⁰ PAULSEN, 2013, p. 13.

³⁹¹ Ibid., 2013, p. 12.

³⁹² SCHWARZ, 2008, p. 245.

³⁹³ Cumpre lembrar que para Torres, R. (2005, p. 204), as contribuições seriam impostos afetados em razão da ausência da referibilidade, entendimento com o qual não se coaduna como já exposto.

³⁹⁴ Ibid., p. 201.

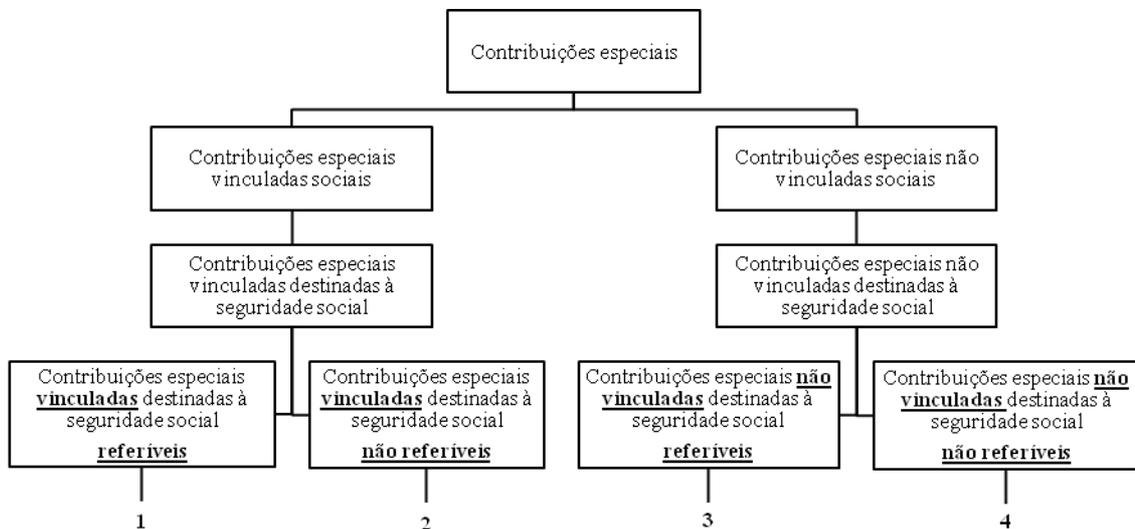
³⁹⁵ TORRES, R., 2005, p. 204.

Por esta razão, não é possível vislumbrar a referibilidade nas contribuições securitárias do art. 195, I, 'b' e 'c', III e IV da CF/88 considerando-se a impossibilidade de se identificar um grupo específico a ser beneficiado pela ação estatal que será financiada.

É o que igualmente ocorre com a contribuição social destinada ao PIS, recepcionada pelo art. 239 da CF/88³⁹⁶ como uma contribuição securitária. A empresa contribui com parcela de seu faturamento³⁹⁷ para um fundo que necessariamente não irá beneficiar a ela, nem ao menos indiretamente, eis que destinado ao seguro-desemprego.

Assim, identifica-se outro critério capaz de distinguir o regime jurídico aplicável entre as contribuições securitárias vinculadas e as contribuições securitárias não vinculadas, qual seja, **o critério da referibilidade**, avaliando a presença ou não da **necessidade do grupo de contribuintes eleito para suportar o custo ou despesa afira uma vantagem ou benefício com a atividade estatal (finalidade constitucional) financiada pela contribuição**. Aplicado de forma sucessiva³⁹⁸ na forma do esquema abaixo, são identificadas quatro espécies de contribuições securitárias:

Quadro 4
Classificação das contribuições securitárias



³⁹⁶ Em razão da recepção constitucional pelo art. 239, CF/88, a contribuição ao PIS é tratada de forma conjunta com aquela prevista no art. 195, I, 'b', CF/88 (COFINS), ambas com a mesma base de cálculo. Em voto referencial sobre o assunto, o Ministro Moreira Alves firmou que “no tocante ao PIS/PASEP, é a própria Constituição Federal que admite que o faturamento do empregador seja base de cálculo para essa contribuição social e outra, como, no caso, é a COFINS”. Como especificado por aquele julgador, a contribuição do PIS se enquadraria como destinada à seguridade social, eis que “foi caracterizado, pelo artigo 239 da Constituição, como contribuição social por lhe haver dado esse dispositivo constitucional permanente destinação previdenciária.” (BRASIL, STF, ADC 1, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, julgado em 01/12/1993, publicado em 16/06/1995).

³⁹⁷ Na forma do art. 3º, 'b' da LC 7/70, ao qual se refere o art. 239, CF/88.

³⁹⁸ Vide item 2.2.1 do Capítulo II.

Dessa forma, são identificadas as seguintes espécies de contribuições sociais destinadas à seguridade social ou contribuições securitárias, apresentadas em conformidade com os respectivos números especificados no esquema acima apresentado:

1) Contribuições securitárias **vinculadas e referíveis**: Esta espécie de contribuição não existe no ordenamento jurídico do Brasil sendo, contudo, suscetível de ser criada no exercício da competência residual. Como decorrência lógica da eleição de uma materialidade vinculada, a atividade estatal a ser prestada, que constará do critério material da hipótese tributária, será aquela que será financiada pela contribuição. Assim, a finalidade constitucional e a atuação estatal descrita no antecedente normativo serão a mesma, devendo se tratar necessariamente de uma atuação ou despesa relativa a uma das áreas da seguridade social (saúde, previdência ou assistência). Ademais, à luz da teoria da equivalência, a presença da referibilidade se mostra intrínseca nas contribuições vinculadas³⁹⁹, eis que a atuação descrita na hipótese (finalidade constitucional) deve ser prestada em benefício do grupo de contribuintes eleito para integrar o polo passivo da relação jurídica tributária.

2) Contribuições securitárias **vinculadas e não referíveis**: Esta espécie se mostra incompatível com o ordenamento jurídico pátrio, não podendo ser utilizada pelo legislador quando do exercício da competência residual. Isso porque, como mencionado, a referibilidade já se apresenta como uma característica intrínseca da eleição de uma materialidade vinculada à luz da teoria da equivalência⁴⁰⁰, segundo a qual o tributo somente poderá ser suportado por aqueles que se beneficiam da atuação estatal. Com isso, a atividade estatal descrita na hipótese tributária deve possuir uma especial referência, em forma de vantagem ou benefício, com o grupo eleito para ser sujeito passivo da contribuição. Assim, diante de uma materialidade vinculada, não é cabível que a contribuição seja não referível.

3) Contribuições securitárias **não vinculadas e referíveis**: Além das contribuições suscetíveis de serem instituídas no exercício da competência residual, enquadram-se nesta espécie as contribuições destinadas “ao pagamento de benefícios do regime

³⁹⁹ Vide item 5.2.3 do Capítulo V quanto à referibilidade indireta nas contribuições securitárias vinculadas.

⁴⁰⁰ Cf. item 2.2.3 do Capítulo II quanto à causa dos tributos.

geral de previdência social”, na forma do art. 167, XI, da CF/88, cujo grupo específico de contribuintes foi eleito pelo legislador constituinte e a finalidade constitucional é voltada em benefício direto ou indireto destes grupos. Trata-se das contribuições devidas:

(3.1) pelos empregadores, empresas e entidades equiparadas, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço (art. 195, I, ‘a’, CF/88);

(3.2) pelos segurados da previdência social (art. 195, II, CF/88); e

(3.3) pelos produtores rurais pessoas físicas⁴⁰¹, incidente sobre o resultado da comercialização da produção rural (art. 195, § 8º, CF/88).

4) Contribuições securitárias **não vinculadas e não referíveis**: Além das contribuições suscetíveis de serem instituídas no exercício da competência residual, se enquadram nesta espécie as contribuições devidas:

(4.1) pelas empresas e equiparadas, incidentes sobre o faturamento ou a receita (art. 195, I, ‘b’ e art. 239, CF/88);

(4.2) pelas empresas e equiparadas, incidentes sobre o lucro (art. 195, I, ‘c’, CF/88);

(4.3) sobre a receita de concursos de prognósticos (art. 195, III, CF/88);

(4.4) pelo importador de bens ou serviços do exterior, com base no valor aduaneiro com alíquota *ad valorem* (art. 195, IV c/c art. 149, III, ‘a’, CF/88).

Dessa forma, são três as espécies de contribuições destinadas à seguridade social que poderão ser instituídas quando do exercício da competência residual, cada qual com um regime jurídico próprio que deve ser atentamente observado pelo legislador.

3.3 A norma de competência referente às contribuições securitárias

Como já mencionado ao longo deste estudo, para a instituição de quaisquer contribuições especiais, dentre as quais as contribuições securitárias, a CF/88 traz enunciados normativos que se dirigem à composição da norma jurídica tributária em sentido estrito (regra matriz de incidência tributária), com a indicação dos princípios jurídicos, das regras de estrutura materiais (imunidades aplicáveis e, para as contribuições

⁴⁰¹ Produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes.

securitárias, as próprias materialidades a serem observadas) e das regras de estrutura procedimentais (para as contribuições residuais, a necessidade de instituição por lei complementar⁴⁰²).

Como indicado ao final do item 1.1.2 do Capítulo I, para se referir a esse conjunto de normas, utiliza-se a expressão norma de competência tributária, termo este que abrange os princípios e as distintas regras de estrutura (competência, procedimento e matéria) que envolvem a instituição dos tributos.

Contudo, dentro deste conjunto de normas, necessário é ainda considerar outra regra de estrutura depreendida da Constituição para a instituição dessas contribuições especiais. Trata-se dos enunciados prescritivos que exigem o atendimento à finalidade constitucional para a qual a contribuição está sendo criada e a indicação da destinação do produto da arrecadação.

Como frisa Estevão Horvath, a lei que cria as contribuições especiais “deve, obrigatoriamente, prever o destino de sua arrecadação – que deve ser aquele que justificou a sua instituição – sob pena de ser inválida (inconstitucional)”⁴⁰³. Para as contribuições sob análise, a finalidade constitucional para a qual o produto da arrecadação deve ser destinado é o financiamento da Seguridade Social (ações de saúde, assistência social e previdência).

Sob esta perspectiva, em conformidade com as manifestações de Paulo Ayres Barreto, Tácio Lacerda Gama, Estevão Horvath, Eurico de Santi e Vanessa Canado⁴⁰⁴, a norma de competência tributária das contribuições especiais, dentre as quais as contribuições de seguridade social, traz princípios e regras de estrutura que dirigem a edição de **duas regras de conduta**, quais sejam:

- **A regra matriz de incidência tributária**, a qual relaciona “um fato de possível ocorrência à consequência de pagar um certo valor a título de contribuição”⁴⁰⁵; e
- **A regra de destinação**, que obriga que “sejam os recursos recebidos a título de contribuição efetivamente destinados aos fins que ensejaram a sua criação”⁴⁰⁶.

⁴⁰² Vide item 3.6 deste Capítulo e Capítulo IV.

⁴⁰³ HORVATH, 2008, p. 125.

⁴⁰⁴ BARRETO, P.(2011a, p. 158-159); GAMA (2003, p. 84); HORVATH (2008, p. 123-124); SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. Direito tributário e Direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para seguridade social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 315-316.

⁴⁰⁵ BARRETO, P., 2011a, p. 158.

⁴⁰⁶ Ibid., 2011a, p. 159.

Desta modo, para a instituição das contribuições, a norma de competência depreendida da CF/88 exige que sejam veiculadas no diploma legal instituidor “duas normas de conduta: (i) a que determina o pagamento do tributo, em face da ocorrência do fato jurídico tributário; e (ii) a que vincula a destinação do montante arrecadado, uma vez pago o tributo”⁴⁰⁷. Com isso, deverão constar expressamente do instrumento legal próprio de instituição das contribuições especiais as duas regras de conduta, editadas em conformidade com as diretrizes da CF/88, sendo que a omissão de qualquer uma delas no âmbito abstrato ensejará a inconstitucionalidade da exação.

Em conformidade com o raciocínio proposto por Eurico de Santi, Vanessa Canado⁴⁰⁸ e Paulo Ayres Barreto⁴⁰⁹, essas duas regras de conduta estão interligadas pela hipótese de pagamento da contribuição⁴¹⁰. Enquanto a regra matriz de incidência tem a “conseqüência de pagar tributo ao Estado”, a regra de destinação “vincula a hipótese de pagamento de contribuição à destinação prevista”⁴¹¹.

Com efeito, após o sujeito passivo proceder com o pagamento, extinguindo a relação jurídica tributária com o direcionamento dos valores devidos aos cofres públicos do ente federado que consta do polo ativo da relação jurídica tributária (no caso das contribuições de seguridade social, a União Federal), passa-se a observar a regra de destinação, segundo a qual este ente tem o dever de proceder com o direcionamento do valor recolhido para a finalidade constitucional e legal para a qual a contribuição foi criada. Em um breve esquema:

⁴⁰⁷ Ibid., p. 158.

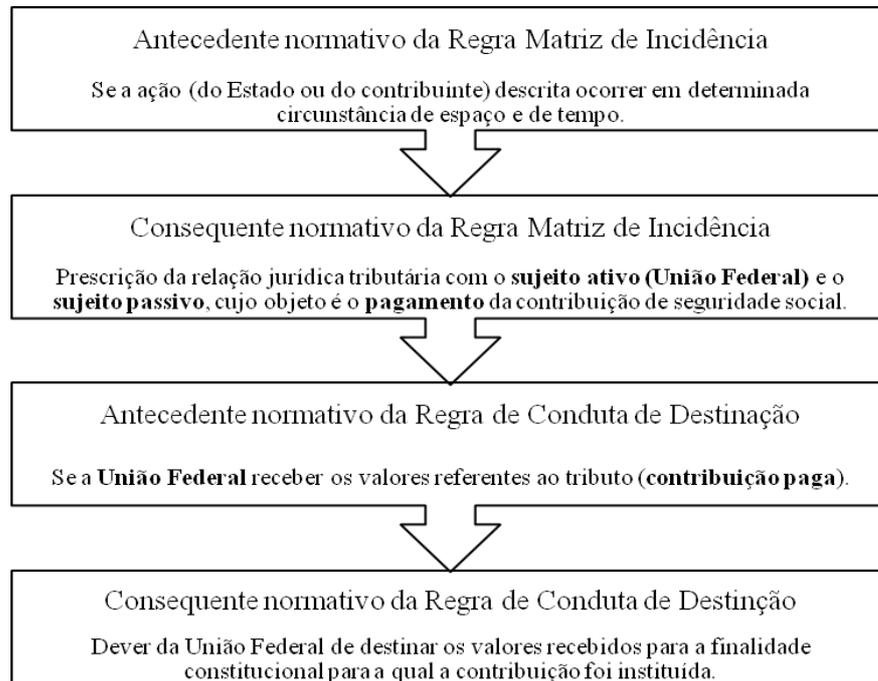
⁴⁰⁸ SANTI; CANADO, 2007, p. 315.

⁴⁰⁹ BARRETO, P., 2011a, p. 158.

⁴¹⁰ Em sentido distinto do aqui proposto, Ricardo Conceição Souza entende que a destinação tem “o condão de revelar o tipo de atuação da União, daí da mesma configurar aspecto relevante da hipótese de incidência, integrando, por conseguinte, a norma de incidência respectiva” (SOUZA, Ricardo Conceição. A Constituição Federal admite instituição de contribuições sociais gerais, ou seja, outras além das expressamente previstas nos seus artigos 149, 195, 212, §5º, 239 e 240? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. v. 6. p. 357). Da mesma forma, Régis Fernandes de Oliveira entende que a finalidade é um “elemento que compõe o consequente da norma de competência tributária das contribuições”, devendo “necessariamente estar presente nas normas de comportamento, tanto na regra-matriz de incidência tributária quanto na lei orçamentária” (OLIVEIRA, R., 2008, p. 552).

⁴¹¹ SANTI; CANADO, 2007, p. 315.

Quadro 5
Regras de conduta das contribuições securitárias



Assim, para a validade da contribuição securitária, necessário é o cumprimento da regra de destinação para a finalidade que originou a contribuição, analisada após a extinção da relação jurídica tributária pelo pagamento. É importante novamente consignar, como frisado no item 2.2.4 do Capítulo II, que não há que se falar que o destino da arrecadação de um tributo estaria fora do âmbito de análise do direito tributário uma vez que o Direito é *uno*.

Com isso, faz-se a seguir uma análise de cada uma das regras de conduta, analisando-se o conjunto de princípios e regras de estrutura aplicáveis.

3.4 Regra matriz de incidência tributária das contribuições securitárias

3.4.1 A regra matriz de incidência tributária

Como mencionado no item 1.1.2 do Capítulo I, a regra de conduta concernente à instituição dos tributos é identificada como norma jurídica tributária em sentido estrito ou regra matriz de incidência tributária, na terminologia de Paulo de Barros Carvalho⁴¹². Esta norma se refere à **previsão legal (geral e abstrata) que identifica todos os elementos**

⁴¹² CARVALHO, 2011.

essenciais para o surgimento e identificação da relação jurídica tributária cujo objeto é a obrigação de pagar o tributo.

Com efeito, a instituição de qualquer tributo é orientada pelo princípio da legalidade⁴¹³, positivado no art. 150, I, da CF/88, vedando aos entes federados “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Como salienta Luís Eduardo Schoueri, a legalidade é um princípio de grande valia em matéria tributária ao revelar “a necessidade de que aqueles que suportarão a carga tributária sejam consultados a seu respeito”⁴¹⁴. Abrange, assim, o direito do cidadão “de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados”, tratando-se de garantia “contra abusos por parte dos governantes”⁴¹⁵.

De igual forma, todos os elementos da regra matriz de incidência para a válida instituição e cobrança do tributo, privando o particular de seu patrimônio em favor do Estado, devem ser veiculados por lei em sentido formal, observado o devido processo legal previsto no texto constitucional⁴¹⁶. A lei instituidora da contribuição deverá, assim, “permitir a precisa identificação de todos os critérios conformadores da regra-matriz de incidência tributária”⁴¹⁷.

Em conformidade com a estrutura proposta por Paulo de Barros Carvalho⁴¹⁸, a regra matriz de incidência tributária, como qualquer regra, é composta por dois elementos: (i) o antecedente normativo ou descritor, denominado por Geraldo Ataliba⁴¹⁹ como “hipótese de incidência”, no qual há a descrição geral e abstrata de um fato; e (ii) o consequente normativo ou prescritor, que “prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar”⁴²⁰. Tecem-se a seguir as considerações quanto a cada um desses elementos, presentes na instituição de todo e qualquer tributo⁴²¹.

⁴¹³ Quanto ao princípio da legalidade, *vide* item 3.4.2 deste Capítulo.

⁴¹⁴ SCHOUERI, 2011, p. 374.

⁴¹⁵ *Ibid.*, 2011, p. 268.

⁴¹⁶ Nas palavras de Geraldo Ataliba, “uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar tributo. Portanto, temos primeiramente (lógica e cronologicamente) uma descrição legislativa (hipotética) de um fato; posteriormente, ocorre, acontece, realiza-se este fato concretamente. 18.3. A obrigação só nasce com a realização (ocorrência) deste fato, isto é: só surge quando este fato concreto, localizado no tempo e no espaço, se realiza” (ATALIBA, 2000, p. 53-54).

⁴¹⁷ BARRETO, P., 2005, p. 522.

⁴¹⁸ CARVALHO, 2011.

⁴¹⁹ ATALIBA, 2000.

⁴²⁰ CARVALHO, 2011, p. 298.

⁴²¹ Sacha Calmôn Navarro Coêlho (2009b, p. 379-381) critica a estrutura mínima proposta por Paulo de Barros Carvalho (2011) propondo a inclusão de outros critérios nos elementos da regra matriz de incidência. Entretanto, coaduna-se com a estrutura proposta por Paulo de Barros Carvalho por se tratar de uma norma-padrão, que abrange todo e qualquer tributo.

3.4.1.1 O antecedente normativo da regra matriz de incidência tributária

O antecedente normativo da regra matriz de incidência tributária, ou hipótese tributária, traz a descrição legal geral e abstrata de uma ação (verbo mais complemento), passível de ocorrer em determinada circunstância de tempo e espaço. É, assim, composto por três critérios:

- **Critério material**, composto de um verbo e seu complemento, com a “referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas”⁴²²;
- **Critério espacial**, com a indicação expressa ou implícita dos “locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos”⁴²³; e
- **Critério temporal**, com a indicação do “marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato”⁴²⁴.

Do texto constitucional depreendem-se distintas normas jurídicas que delimitam a eleição pelo ente federado do critério material do antecedente normativo da regra matriz de incidência, dentre as quais os princípios constitucionais e regras de estrutura materiais (hipóteses de imunidade tributária ou indicação das materialidades que serão passíveis de serem eleitas pelo legislador).

Ademais, como já consignado, a depender da materialidade eleita, os tributos⁴²⁵ podem ser vinculados (quando o critério material faz referência a um comportamento do Estado), ou não vinculados (quando o critério material faz referência a um comportamento do particular com conteúdo econômico).

Assim, é descrita uma ação na hipótese tributária que, ocorrida em uma determinada circunstância de espaço e de tempo, poderá ensejar a incidência tributária e a correspondente produção de efeito jurídico, qual seja, o surgimento da relação jurídica tributária prescrita no consequente normativo. Como frisa Geraldo Ataliba, “a incidência

⁴²² CARVALHO, 2011, p. 324.

⁴²³ Ibid., p. 327.

⁴²⁴ CARVALHO, P., 2011, p. 331.

⁴²⁵ Quanto à existência de tributos não vinculados e vinculados, *vide* o item 2.2.4 do Capítulo II. Como já mencionado no item 3.2 deste Capítulo, a depender da espécie de contribuição de seguridade social residual, é viável a eleição de ações ou materialidades vinculadas a uma atividade estatal (contribuições de seguridade social vinculadas e referíveis) ou que são relativas a uma atividade do contribuinte (contribuições de seguridade social não vinculadas e referíveis ou não vinculadas e não referíveis).

do preceito normativo torna jurídico um fato determinado, atribuindo-lhe conseqüências jurídicas”⁴²⁶.

E a incidência normativa apenas ocorrerá quando concretizado o chamado fato jurídico tributário pela subsunção, “fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei”⁴²⁷. Para que ocorra a subsunção⁴²⁸, o evento ocorrido na vida real, além de satisfazer “a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata”, deverá ser vertido na “linguagem competente que relata o evento descrito pelo legislador”⁴²⁹. Nas lições de Paulo de Barros Carvalho:

[...] diremos que houve subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la. [...]

Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata.⁴³⁰

Sob esta perspectiva, a incidência tributária e a correspondente instauração do vínculo obrigacional tributário apenas ocorrerão quando concretizado o fato jurídico tributário, assim entendido como o fato, devidamente vertido na linguagem prevista no direito positivo, que se enquadra em todos os critérios constantes da hipótese, do antecedente normativo da regra matriz de incidência.

Cumprе salientar que o CTN e a CF/88 consignam a hipótese tributária/antecedente normativo pela expressão fato gerador, definido como a “situação definida em lei como necessária e suficiente” à ocorrência da obrigação (art. 114, CTN). Contudo, considerando esta definição positivada, bem como as outras menções ao fato gerador no texto constitucional⁴³¹, é possível constatar que este termo⁴³² é utilizado para consignar tanto a

⁴²⁶ ATALIBA, 2000, p. 45.

⁴²⁷ Ibid., p. 69.

⁴²⁸ Como elucida Gabriel Ivo, "construída a norma jurídica (= significação) pela interpretação dos enunciados (= suporte fático) do direito positivo, e provado o suporte fático por meio da linguagem competente das provas jurídicas, dá-se a incidência" (IVO, 2000, p. 195-196).

⁴²⁹ CARVALHO, P., 2011, p. 316-317.

⁴³⁰ CARVALHO, P., 2011, p. 316.

⁴³¹ Em especial o art. 150, § 7º, da CF/88, que indica que “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.” Em primeiro momento, o termo foi empregado como hipótese tributária, enquanto no segundo momento, como fato jurídico tributário.

hipótese tributária (hipótese de incidência, que descreve um fato que é passível de ocorrer), como o fato jurídico tributário (fato imponible, após a subsunção do fato à norma).

Diante disso, para garantir a coerência científica necessária para este trabalho, são consideradas as denominações propostas por Paulo de Barros Carvalho⁴³³, sendo a *hipótese tributária* ou o *antecedente normativo da regra matriz de incidência* a descrição geral e abstrata da ação e o *fato jurídico tributário* o fato, devidamente vertido na linguagem prevista no direito positivo, que se enquadra em todos os critérios constantes da hipótese⁴³⁴.

A linguagem na qual o evento deve ser vertido para a incidência é a escrita, constante de uma norma individual e concreta. Como elucida Paulo de Barros Carvalho, “a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta”⁴³⁵.

Em conformidade com o CTN, essa norma individual e concreta será expedida pelos próprios sujeitos da relação jurídica tributária, identificados no consequente normativo⁴³⁶, podendo ser expedida tanto pelo sujeito passivo (no lançamento por homologação ou autolancamento – art. 150, CTN) como pelo sujeito ativo (no lançamento de ofício ou por declaração – artigos 147 a 149, CTN).

Assim, com a incidência tributária (ocorrência do fato jurídico tributário), surge a relação jurídica tributária, passando-se a observar as prescrições constantes do consequente normativo.

⁴³² Como salienta Paulo de Barros Carvalho, o termo fato gerador é reiteradamente empregado, inclusive pela doutrina e jurisprudência, “quer para mencionar-se a previsão legal do fato, elaboração tipicamente abstrata [...] quer os fatos jurídicos, enquanto enunciados denotativos que ocupam a posição sintática de antecedente das normas individuais e concretas” (CARVALHO, 2011, p. 312).

⁴³³ CARVALHO, 2011.

⁴³⁴ Na terminologia de Ataliba (2000), a linguagem prescritiva geral e abstrata, aqui denominada em conformidade com Carvalho (2011, p. 315) como hipótese tributária, é identificada como hipótese de incidência tributária, enquanto o fato jurídico tributário, como a “projeção factual” da hipótese é identificado como fato imponible.

⁴³⁵ CARVALHO, 2011, p. 442.

⁴³⁶ “Quando se fala em expedição de norma jurídica individual e concreta, vem, desde logo, à nossa mente, o desempenho de um órgão da Administração ou do Poder Judiciário. [...] Mas não é assim no direito brasileiro. Basta soabirmos os textos do ordenamento positivo, no que concerne aos tributos, para verificarmos esta realidade empírica indiscutível: o subsistema prescritivo das regras tributárias prevê a aplicação por intermédio do Poder Público, em algumas hipóteses, e, em outras, outorga esse exercício ao sujeito passivo, de quem se espera, também, o cumprimento da prestação pecuniária” (CARVALHO, p., 2011, p. 443). Quanto ao lançamento tributário, às críticas quanto às denominações trazidas pelo Código Tributário Nacional, a denominação da norma jurídica tributária individual e concreta expedida pelo sujeito passivo como autolancamento, cf.: CARVALHO, P., 2011, p. 443-513.

3.4.1.2 O conseqüente normativo da regra matriz de incidência tributária

Como frisa Paulo de Barros Carvalho, enquanto a hipótese, como descritor, traz aqueles critérios necessários para se reconhecer qual é o fato, no conseqüente normativo, como prescritor, constam os “critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce”, viabilizando o reconhecimento de “quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objetivo, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo”⁴³⁷.

Assim, o conseqüente normativo é composto por dois critérios, que compõem o vínculo obrigacional:

- **Critério pessoal**, “que aponta os sujeitos (ativo e passivo) da relação”⁴³⁸, sendo o sujeito ativo aquele que detém a capacidade tributária ativa⁴³⁹ para exigir o pagamento da prestação e o sujeito passivo o eleito pelo legislador para proceder com o pagamento da prestação; e
- **Critério quantitativo**, no qual são indicados os “fatores que, conjugados, exprimem o valor pecuniário da dívida (base de cálculo e alíquota)”⁴⁴⁰.

Cumprido frisar que os critérios do conseqüente normativo da regra matriz de incidência são diretamente influenciados pelos critérios constantes do antecedente. Isso porque, a depender do critério material eleito pelo legislador (vinculado ou não vinculado), o critério pessoal, especificamente quanto ao sujeito passivo, e o critério quantitativo serão diferentes. Por isso são distintos os regimes jurídicos das contribuições especiais vinculadas e das contribuições especiais não vinculadas.

Com efeito, para a eleição do “sujeito passivo natural”⁴⁴¹ da relação jurídica tributária, qual seja, o contribuinte⁴⁴², o legislador pátrio deve observar o fato constante do

⁴³⁷ CARVALHO, 2011, p. 353.

⁴³⁸ Ibid., p. 368.

⁴³⁹ Quanto à diferença entre competência tributária e capacidade tributária ativa e a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa, cf. item 1.1.3 do Capítulo I.

⁴⁴⁰ CARVALHO, 2011, p. 368.

⁴⁴¹ BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 1.125.

⁴⁴² A análise deste trabalho se pautará apenas na figura do contribuinte em se tratando do sujeito passivo que deve, necessariamente, constar de toda regra matriz de incidência “segundo o critério de sua direta e pessoal participação no aspecto material da norma” (CARVALHO, p., 2010, p. 227). Sob esta perspectiva, não se adentrará na extensa discussão doutrinária acerca das figuras dos substitutos e responsáveis tributários. Importante salientar que a premissa aqui adotada foi igualmente fixada pelo Tribunal Pleno do STF, em dois

critério material do antecedente normativo sendo o contribuinte aquele que, nas palavras de Geraldo Ataliba, “está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência”⁴⁴³.

Consoante definido por Aliomar Baleeiro e Misabel de Abreu Machado Derzi em conformidade com a expressão do art. 121 do CTN, o contribuinte é a pessoa que “tem relação pessoal e direta com a situação jurídica em que se constitui o fato gerador da obrigação tributária”⁴⁴⁴.

Sob esta perspectiva, nos tributos não vinculados, o contribuinte passível de ser escolhido pelo legislador apenas poderá ser a pessoa que realiza de forma direta e pessoal o fato descrito, “cuja capacidade contributiva é manifestada (revelada) pelo fato impositivo”⁴⁴⁵. Como já mencionado no item 1.2 do Capítulo I, trata-se da capacidade contributiva em sua perspectiva absoluta ou objetiva⁴⁴⁶.

Com efeito, em se tratando de materialidades não vinculadas e à luz da capacidade contributiva objetiva, o legislador apenas poderá eleger para compor a hipótese tributária “eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas”, sendo que estes “eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial”⁴⁴⁷. Dessa forma, quando a Constituição identifica os fatos passíveis de tributação pelos tributos não vinculados, são igualmente identificados os possíveis⁴⁴⁸

julgados proferidos em sede de repercussão geral nos quais foi consignado que o contribuinte deverá sempre constar da regra matriz de incidência tributária enquanto a responsabilidade e a substituição tributária se apresentam como normas autônomas. Quanto à substituição tributária, foi consignado no julgamento do RE 603.191 que “sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte”. (BRASIL, STF. Relatora Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, publicado em 02/09/2011). Da mesma forma, no julgamento do RE 562.726, concluiu-se que “a responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. [...] O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a *contrario sensu*, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte” (BRASIL, STF. Relatora Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, publicado em 09/02/2011). De toda forma, para uma sintética análise dos diferentes posicionamentos doutrinários quanto a todas as figuras envolvidas na sujeição passiva, *vide*: BRECHO, Renato Lopes. As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 192, p. 113-131, set. 2011.

⁴⁴³ ATALIBA, 2000, p. 86.

⁴⁴⁴ BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 1.125.

⁴⁴⁵ ATALIBA, 2000, p. 88.

⁴⁴⁶ Ainda quanto a capacidade contributiva objetiva, *vide* item 3.4.3.2 deste Capítulo.

⁴⁴⁷ COSTA, R. 2003, p. 27.

⁴⁴⁸ Contudo, entende-se aqui em conformidade com Paulo de Barros Carvalho que a Constituição não identificou para todos os tributos, de forma denotativa, qual o contribuinte deve ser indicado como sujeito passivo, deixando “à cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, mas, além disso, escolher o sujeito

contribuintes (pessoas que exteriorizam capacidade contributiva objetiva em relação às matérias indicadas).

Para as contribuições securitárias não vinculadas e referíveis, o legislador constituinte identificou as materialidades que externam capacidade contributiva objetiva e apontou os grupos ou categorias de contribuintes beneficiados, eleitos para compor o polo passivo da relação jurídica tributária (empregador ou tomador de serviço – art. 195, I, ‘a’, CF/88 –, segurados da Previdência Social – art. 195, II, CF/88 – e produtor rural pessoa física⁴⁴⁹ – art. 195, § 8º, CF/88).

As materialidades e os potenciais sujeitos passivos das contribuições não vinculadas e não referíveis foram igualmente identificados no texto constitucional (empresa ou entidade equiparada sobre o faturamento, receita e lucro – art. 195, I, ‘b’ e ‘c’, e 239, CF/88 – receita de concurso de prognóstico – art. 195, III, CF/88 – e o importador ou equiparado sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada – art. 195, IV, CF/88).

Por sua vez, para os tributos vinculados, apenas poderão ser identificadas como contribuintes “as pessoas que se relacionem, de algum modo, com a atuação estatal que figura no núcleo da respectiva h.i.. Não tem, nesta matéria, nenhum arbítrio o legislador”⁴⁵⁰.

Atentando-se para o critério quantitativo, nele estão as grandezas necessárias para a mensuração do critério material da hipótese tributária, tratando-se da perspectiva dimensível do fato descrito no antecedente normativo⁴⁵¹. No sintético ensinamento de Aliomar Baleeiro e Misabel de Abreu Machado Derzi, “é a base de cálculo que dá a exata dimensão da hipótese tributária, estabelecendo a correlação necessária entre o fato descrito na norma como pressuposto e a prestação tributária”, de “cunho essencialmente patrimonial”⁴⁵². Assim:

[...] a base de cálculo é um elemento que quantifica o fato gerador e, portanto, se dois fatos geradores são distintos, então também diversos devem ser os critérios que servem para sua medição. Conquanto seja possível medir-se um mesmo objeto de tributação por vários critérios, não pode um mesmo critério aplicar-se a mais de uma situação.⁴⁵³

que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária.” (CARVALHO, P., 2010, p. 227). Apenas para as contribuições securitárias, alguns contribuintes foram expressamente identificados no texto constitucional.

⁴⁴⁹ Termo reduzido da expressão constitucional do art. 195, § 8º, CF/88.

⁴⁵⁰ ATALIBA, 2000, p. 89.

⁴⁵¹ Consoante definido por Geraldo Ataliba, a base de cálculo “é, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; é propriamente uma medida sua” (ATALIBA, 2000, p. 108).

⁴⁵² BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 963.

⁴⁵³ SCHOUEIRI, 1998, p. 99.

De igual forma, a depender do critério material do antecedente normativo, o critério quantitativo da contribuição será diretamente afetado⁴⁵⁴. Como frisa Geraldo Ataliba:

Efetivamente, fica evidente a posição central da base imponible – relativamente à hipótese de incidência – pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência.

Efetivamente, não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base imponible a renda do seu titular. Tal situação – essencialmente teratológica – configuraria um imposto sobre a renda e não sobre o patrimônio.⁴⁵⁵

Sob tal ponto de vista, leciona Luís Eduardo Schoueri que a base de cálculo dos tributos não vinculados é aquela “que reflete a capacidade econômica do contribuinte (‘o valor de uma coisa de esfera jurídica privada’)⁴⁵⁶. Essencial é salientar que, como sedimentado adiante⁴⁵⁷, para as contribuições não vinculadas e referíveis, a capacidade contributiva subjetiva à qual se refere o autor não precisará ser necessariamente observada, eis que, em razão da referibilidade, o critério de divisão a ser eleito será feito à luz do princípio da equidade e atentando-se para o custo da atividade estatal que está sendo financiada.

Por sua vez, para os tributos vinculados, a base de cálculo própria “é aquela que mede a atuação estatal”⁴⁵⁸.

Do mesmo modo, considerando as espécies de contribuições de seguridade social identificadas no item 3.2 deste Capítulo, cada uma terá uma regra matriz de incidência específica, com um regime jurídico que lhe é próprio e com a orientação por princípios que lhe são específicos. Contudo, antes de adentrar especificamente em cada espécie, é crucial a análise das imunidades aplicáveis ao gênero.

⁴⁵⁴ Igualmente nesse sentido são as lições de José Maria Arruda de Andrade, evidenciando que “um tributo (sobretudo os impostos) cujo aspecto material de seu fato gerador abstrato seja um fato, ato ou situação jurídica específico que não guarda consonância com a base de cálculo acarretará distorção que pode até mesmo representar uma alteração camuflada do tributo em si” (ANDRADE, José Maria Arruda de. As contribuições previdenciárias e o fornecimento de materiais na prestação de serviços com cessão de mão-de-obra. **Revista de Direito Tributário da APET**, v. 15, p. 15-33, 2007.)

⁴⁵⁵ ATALIBA, 2000, p. 111-112.

⁴⁵⁶ SCHOUERI, 1998, p. 94-95.

⁴⁵⁷ Vide item 3.4.5 deste Capítulo.

⁴⁵⁸ SCHOUERI, 1998, p. 94-95.

3.4.2 As imunidades aplicáveis às contribuições securitárias

Como regras de estrutura materiais, as imunidades tributárias se referem às matérias indicadas no texto constitucional que não podem ser objeto de exigência tributária, não podendo, por conseguinte, compor o critério material da hipótese tributária. Trata-se daqueles fatos, pessoas ou objetos que estão, nas palavras de Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto, “fora da área de competência tributária”:

[...] As imunidades tributárias definem uma área textualmente subtraída à competência legislativa (em matéria tributária) das pessoas constitucionais; é dizer, elas não têm competência para editar leis que instituíam tributos sobre os fatos, pessoas ou bens imunizados, subtraídos à tributação⁴⁵⁹.

No mesmo sentido⁴⁶⁰, a imunidade é definida por Misabel de Abreu Machado Derzi como a “não competência das pessoas políticas da Federação para tributarem certos fatos e situações [...] delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário”⁴⁶¹.

Assim, para a definição do critério material do antecedente normativo da regra matriz de incidência tributária das contribuições securitárias, é crucial que sejam identificadas as matérias que são imunes a tais contribuições especiais.

Primeiramente, apontam-se aquelas hipóteses de imunidades trazidas no texto constitucional que são aplicáveis aos tributos em geral⁴⁶², independentemente da classe na qual se encontram.

⁴⁵⁹ BARRETO, A.; BARRETO, P., 2001, p. 12.

⁴⁶⁰ Não obstante reconheça que a imunidade é uma “área estranha e alheia à competência”, Regina Helena Costa (2006, p. 56) entende que a imunidade não seria uma limitação constitucional ao poder de tributar eis que a competência tributária “é a aptidão para legislar sobre tributos, nela já consideradas as situações de intributabilidade constitucionalmente estabelecidas.” Entendimento com o qual não se coaduna, como salientado adiante.

⁴⁶¹ BALEEIRO, DERZI, 2010, p. 32.

⁴⁶² Insta consignar que as imunidades genéricas constantes do art. 150, VI da CF/88 (imunidade recíproca, templos de qualquer culto, patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos e livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão) somente se aplicam aos impostos em função da expressão constitucional, inexistindo razões para que tais imunidades sejam estendidas para as contribuições. Como salientam Schoueri (2011, p. 378-379), Ávila (2003, p. 326) e Gama (2003, p. 178), o dispositivo indica expressamente a impossibilidade de “instituir impostos” e não “tributos”, inexistindo uma justificativa para a extensão do termo. É o que entendeu o STF ao consignar que “a imunidade prevista no art. 150, VI da CF/88 não alcança a contribuição para o PIS, mas somente os impostos incidentes sobre a venda de livros, jornais e periódicos.” (BRASIL, STF. Embargos de Declaração no RE 211.388, Relator Ministro Maurício Corrêa, julgamento em 10/02/1998, Segunda Turma, publicado em 08/05/1998). Com uma proposta de extensão da imunidade das contribuições de seguridade social do art. 195, § 7º, CF/88 para as instituições de educação sem fins lucrativos, indicadas no art. 150, VI, CF/88, *vide* CHIESA, Clélio.

É o caso da previsão do art. 153, §5º, da CF/88 que garante a tributação do “ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial”, apenas pelo Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou reativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), excluindo esta riqueza da tributação dos demais tributos. Assim, o ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial é uma riqueza imune às contribuições de seguridade social. Contudo, quando o ouro for “objeto de mercancia, sendo comercializado como um metal precioso”, a imunidade não se aplica⁴⁶³.

Cumpra ainda apontar a previsão do art. 155, §3º, da CF/88 que, em sua redação original, veiculava que apenas o ICMS poderia ser instituído sobre as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do Brasil, excluindo todos os demais tributos.

Contudo, especificamente para as contribuições sociais de seguridade social, entenderam alguns autores que esta imunidade não se aplicava em razão do princípio da solidariedade que orienta a Seguridade Social. Como desenvolvido por João Ernesto Aragonês Vianna, as contribuições sob análise não estão abrangidas na imunidade eis que “todos devem contribuir para a seguridade social”⁴⁶⁴.

Essa corrente ganhou força com as manifestações⁴⁶⁵ do STF que ensejaram na edição da súmula 659, no sentido de que é “legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do Fundo de investimento social (FINSOCIAL) sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país”.

À luz do princípio da igualdade e da solidariedade, considerando que o art. 195, da CF/88 exige que “toda a sociedade” contribua para a seguridade social, entenderam os Ministros do STF⁴⁶⁶ que as empresas que exploram as atividades indicadas no art. 155, §3º

Imunidade tributária das instituições sem fins lucrativos no tocante a impostos e contribuições destinadas a financiar a seguridade social. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 415-416.

⁴⁶³ GAMA, 2003, p. 180.

⁴⁶⁴ VIANNA, João Ernesto Aragonês. **Limitações constitucionais à instituição de contribuições de seguridade social**. São Paulo: LTr Editora, 2007. p. 155.

⁴⁶⁵ Dentre os quais: “Distribuidoras de derivados de petróleo, mineradoras, distribuidoras de energia elétrica e executoras de serviços de telecomunicações. CF, art. 155, § 3º. LC 70, de 1991. Legítima a incidência da COFINS sobre o faturamento da empresa. Inteligência do disposto no § 3º do art. 155, CF, em harmonia com a disposição do art. 195, caput, da mesma Carta. [...]” (BRASIL. STF. RE 227.832, Relator Ministro Carlos Velloso, julgamento em 01/07/1999, Plenário, publicado em 28/06/2002.)

⁴⁶⁶ É o que se depreende do voto do Ministro Carlos Velloso, relator do RE 227.832, que consignou que o art. 155, §3º, CF/88, deve “ser interpretado em consonância com princípios constitucionais, outros, principalmente com o que está disposto no art. 195, **caput**, da mesma Carta, que estabelece que ‘a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei’”, sendo que a garantia de imunidade das empresas de mineração, postos de gasolina, distribuidoras de eletricidade e de telecomunicações seria “de tratos mortais no princípio isonômico - geral e tributário - que a Constituição consagra: C.F., art. 5º; art. 150, II.”. Ademais “a Constituição, quando desejou conceder imunidade no

da CF/88 não foram excluídas da incidência das contribuições securitárias, sendo passíveis de tributação. Além disso, entenderam os Ministros que a extensão desta imunidade se restringe àqueles tributos suscetíveis de incidir sobre “operações”, o que não ocorrem com essas contribuições que incidem sobre o faturamento, tributando a própria atividade das empresas⁴⁶⁷.

Entretanto, com a modificação da redação desse dispositivo pela EC 33/2001, não mais foi indicado que “nenhum outro tributo” poderia incidir sobre essas operações, mas sim “nenhum outro imposto”, foi reduzido o debate⁴⁶⁸ em torno desta imunidade, restringindo-se aos impostos, sem prejuízo da tributação pelas demais classes tributárias. Como salientado por Leandro Paulsen, essa alteração “sepulta as discussões acerca da sujeição ou não das empresas [...] às contribuições sobre o faturamento”⁴⁶⁹.

Passando-se à análise das imunidades específicas às contribuições de seguridade social, o texto constitucional traz a previsão no art. 195, §7º de uma imunidade pessoal para as “entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”, afastando a possibilidade de tributação dessas entidades por quaisquer das contribuições securitárias.

Como salientado por Miguel Horvath Júnior⁴⁷⁰, esta imunidade consta da CF/88 “porque as entidades beneficentes de assistência social atuam como auxiliares/coadjuvantes do Estado na entrega das prestações de seguridade social”⁴⁷¹. Com

tocante às contribuições sociais, foi expressa: §7º do art. 195.” (BRASIL. STF. RE 227.832, Relator Ministro Carlos Velloso, julgamento em 01/07/1999, Plenário, publicado em 28/06/2002).

⁴⁶⁷ À época dos julgamentos que ensejaram na edição da súmula, inexistia a previsão do art. 195, IV, CF/88, garantindo a tributação por contribuições securitárias sobre a importação, a qual efetivamente envolve uma “*operação*” suscetível de incidir a regra de imunidade (de combustíveis, por exemplo).

⁴⁶⁸ Não obstante a discussão tenha sido significativamente reduzida, há debates quanto à constitucionalidade da alteração da redação do art. 155, §3º pela EC 33/2001. Fabiana Del Padre Tomé indica que esta imunidade se justifica para favorecer o progresso do país, para as matérias que especifica, não consagrando valores fundamentais da Constituição, sendo, portanto, “passível de revogação mediante emendas constitucionais” (TOMÉ, 2002, p. 161). Em sentido contrário, Gama (2003, p. 184) sustenta que a restrição da imunidade feita por intermédio de EC é inconstitucional eis que, em se tratando da imunidade de uma garantia individual do contribuinte, é vedada sua alteração por emenda em conformidade com o art. 60, §4º, IV, da CF/88, tratando-se de verdadeira cláusula pétrea.

⁴⁶⁹ PAULSEN, 2009, p. 402.

⁴⁷⁰ HORVATH JÚNIOR, Miguel. Imunidade das contribuições para seguridade social. In: CARDOSO, Alessandro Mendes; PAULSEN, Leandro. **Contribuições previdenciárias sobre a remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 23.

⁴⁷¹ Nesse sentido, João Ernesto Aragonês Vianna, para quem “as entidades beneficentes de assistência social devem realizar atividades compreendidas no leque de atribuições do Poder Público, o que justifica a imunidade em questão, pois tais atividades, num primeiro momento, deveriam ser prestadas pelo Estado” (VIANNA, 2007, p. 150). Daniel Zanetti Marques Carneiro igualmente evidencia que a razão de ser dessa imunidade “reside no fato de que tais entidades beneficentes de assistência social são verdadeiras coadjuvantes do Estado na promoção e concretização da seguridade social, vale dizer, ambos são parceiros na busca do bem-estar social, e se um determinado ente desempenha atividades primordialmente afetas ao Poder

efeito, como leciona Luís Eduardo Schoueri “se a assistência social é parte da seguridade social, não haveria sentido em retirar-se recursos daquela para retornar a ela mesma”⁴⁷².

Insta salientar que, em uma verdadeira atecnia legislativa, o dispositivo constitucional indica que as entidades “são isentas de contribuição para a seguridade social”. Contudo, em tratando-se de uma hipótese de não incidência constitucionalmente definida, é evidente que se trata de hipótese de imunidade e não de uma isenção⁴⁷³. É o entendimento do STF, que consignou

[...] a cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social –, contemplou as entidades beneficentes de assistência social o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do STF já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da CF, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. [...] (BRASIL, STF. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 22.192, Primeira Turma, Relator Ministro Celso de Mello, julgamento em 28/11/1995, publicado em 19/12/1996)

Ademais, é importante evidenciar que o art. 195, §7º da CF/88 exige a disciplina por lei dos requisitos para o gozo da imunidade, indicando que a imunidade será concedida àquelas entidades “que atendam às exigências estabelecidas em lei”. Em uma interpretação sistemática desta exigência com a expressão do art. 146, II, da CF/88, entende-se que estas exigências devem ser veiculadas por lei complementar⁴⁷⁴.

Isso porque, tratando-se as imunidades de regras de estrutura materiais que se apresentam como verdadeiros limites ao exercício da competência tributária, ou “limitações constitucionais ao poder de tributar”⁴⁷⁵ na nomenclatura de Aliomar Baleeiro e

Público, nada mais justo receba um tratamento diferenciado por parte do Estado, visando a compensá-lo por essa atuação”(CARNEIRO, 2010, p. 48).

⁴⁷² SCHOUERI, 2011, p. 401.

⁴⁷³ Para os fins propostos neste estudo, importante é mencionar que a principal diferença entre a imunidade e a isenção, como salientam Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto é a “fonte normativa: pressuposto inafastável da imunidade é estar descrita na própria Constituição” (BARRETO, A.; BARRETO, P., 2001, p. 53), enquanto as isenções “são estabelecidas por leis infraconstitucionais, sejam elas complementares ou ordinárias”. Sob a perspectiva hermenêutica, as imunidades, ao assegurarem “princípios constitucionais ou os valores por ela prestigiados” (BARRETO, A.; BARRETO, P., 2001, p. 54), devem ser interpretadas amplamente, sendo que “se há proteção de direito fundamental, a imunidade terá o alcance dele” (SCHOUERI, 2011, p. 407), em contraposto com as isenções, interpretadas de forma restritiva na forma do art. 111, II, do CTN.

⁴⁷⁴ Reserva de lei complementar para instituir requisitos à concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social se encontra pendente de julgamento pelo STF no RE 566.622, com repercussão geral reconhecida em julgamento de 21/02/2008 (Relator Ministro Marco Aurélio, publicado em 24-04-2008). Extrato de andamentos disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2565291&numeroProcesso=566622&classeProcesso=RE&numeroTema=32>. Acesso em 13 jan. 2014.

⁴⁷⁵ BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 2.

nos termos do art. 146, II, CF/88, o veículo exigido para sua regulamentação é a lei complementar.

Nesse sentido⁴⁷⁶ os ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri⁴⁷⁷, Leandro Paulsen⁴⁷⁸, Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto⁴⁷⁹, sendo que estes últimos expressam que as imunidades são as “mais importantes ‘limitações constitucionais ao poder de tributar’, como indelevelmente batizadas por Aliomar Baleeiro”, sendo que “a doutrina brasileira, em sua esmagadora maioria, reconhece que as imunidades tributárias são balizas constitucionalmente postas ao exercício da competência tributária” suscetíveis, apenas, de serem disciplinadas por lei complementar.

Ademais, como salienta Ives Gandra da Silva Martins, “admitir que uma lei ordinária possa definir a imunidade de tributos, seria transferir para cada Poder Tributante, ou seja, às 5.500 entidades federativas do Brasil o direito de ter o ‘seu’ conceito explicitador de imunidade”⁴⁸⁰, o que poderia gerar muita insegurança jurídica por parte daquelas que gozam da imunidade.

Outra imunidade específica às contribuições de seguridade social consta do art. 195, II, da CF/88 vedando a incidência das contribuições devidas pelos trabalhadores e segurados da previdência social (contribuição não vinculada e referível) sobre a “aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social”.

Consoante delineado por Ricardo Conceição Souza⁴⁸¹, a justificativa da imunidade prevista nesse dispositivo decorre exatamente em função da referibilidade e do caráter sinalagmático da contribuição dos segurados da previdência social, eis que, como o aposentado e pensionista são inativos, não mais existe atuação da União.

Por fim, é crucial apontar a previsão do art. 149, §2º, I, da CF/88 que veda a tributação pelas contribuições sociais e de intervenção sobre as “receitas decorrentes de

⁴⁷⁶ Em sentido contrário, não entendendo que as imunidades seriam limitações ao poder de tributar, manifestam-se Carneiro (2010, p. 52), Costa, R., (2006, p. 55) e Horvath Júnior (2013, p. 22), razão pela qual não se aplica às imunidades a previsão do art. 146, II, da CF/88. Em uma interpretação literal do art. 195, §7º, CF/88, contrária à interpretação sistemática aqui defendida, João Ernesto Aragonês Vianna entende que quando a Constituição pretendeu exigir lei complementar ela o fez expressamente, sendo que “a expressão ‘lei’ na parte final do dispositivo está a indicar a necessidade de mera lei ordinária” (VIANNA, 2007, p. 152-153).

⁴⁷⁷ SCHOUERI, 2011, p. 397.

⁴⁷⁸ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012. p. 222.

⁴⁷⁹ BARRETO, A.; BARRETO, P., 2001, p. 11.

⁴⁸⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A imunidade do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para seguridade social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 495.

⁴⁸¹ SOUZA, 2002, p. 367.

exportação” atingindo, indubitavelmente, aquelas contribuições de seguridade social que se utilizem da materialidade receita (PIS e COFINS).

Em interpretação deste dispositivo, o STF⁴⁸² afastou a tese de que a sua finalidade constitucional seria a desoneração ampla das exportações⁴⁸³, entendendo que apenas as receitas de exportação são imunes, não atingindo assim as riquezas como o lucro (CSLL) e as movimentações financeiras (da extinta Contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF)).

Para Rodrigo Caramori Petry, essa interpretação mais restrita da imunidade do art. 149, §2º, I, da CF/88⁴⁸⁴ realizada pelo STF é acertada por restringir a abrangência desta imunidade “às contribuições que tenham como hipótese de incidência as receitas”⁴⁸⁵, tributos incidentes sobre o consumo (indiretos) cuja exoneração é tolerada no âmbito internacional:

⁴⁸² “A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF/88, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita, nem mesmo a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), pois o referido tributo não se vincula diretamente à operação de exportação. A exação não incide sobre o resultado imediato da operação, mas sobre operações financeiras posteriormente realizadas. Isso por que foi feita uma interpretação restritiva do dispositivo, sendo vencida a tese no sentido de que a finalidade do referido dispositivo constitucional seria a desoneração ampla das exportações, com o escopo de conferir efetividade ao princípio da garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, I, da Constituição).” (BRASIL, STF. RE 474132, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, publicado em 30/11/2010) No mesmo sentido, em julgamento em repercussão geral: BRASIL, STF. RE 566259, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, publicado em 23/09/2010.

⁴⁸³ Especificamente quanto à CSLL, defendendo a compatibilidade entre os conceitos de lucro e receita eis que o lucro nada mais é do que a receita que teve deduzidos os custos e despesas necessárias à sua obtenção, sendo, portanto, alcançada pela imunidade, *vide*: CARRAZZA, Roque Antônio; BOTTALLO, Eduardo D. Operações de exportação e equiparadas e imunidade à contribuição social sobre o lucro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 91, p. 112, abr. 2003. e TOMÉ, Fabiana Del Padre. Alcance da imunidade das receitas de exportação (art. 149, § 2º, I, da Constituição): a questão da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para seguridade social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 333-335. Quanto à CPMF, *vide* os votos vencidos dos Ministros Marco Aurélio no julgamento do Recurso Extraordinário 474.132, no qual consignou que “a receita revelada pelo aporte pecuniário e a receita consideradas as movimentações a serem efetuadas pelo exportador” não devem se sujeitar à CPMF em razão da imunidade (BRASIL, STF. RE 474132, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, publicado em 30/11/2010).

⁴⁸⁴ No mesmo sentido, Daniel Zanetti Marques Carneiro para quem, tratando-se da receita, o faturamento e o lucro de grandezas diferentes, “somente as contribuições incidentes sobre a *receita* propriamente dita (PIS e COFINS) é que estariam abrangidas pela imunidade”(CARNEIRO, 2010, p. 59-60) do art. 149, § 2º, I, da CF/88, não atingindo “o lucro advindo das receitas de exportação, de modo que, verificado eventual lucro, cabível seria a incidência da respectiva contribuição (CSLL)” (CARNEIRO, 2010, p. 59). Para sustentar a argumentação, entende o autor ainda, que “por se tratar de regra especial concessiva de benefício fiscal, deverá esta ser interpretada literalmente, não comportando ampliação para permitir a não incidência de outras contribuições que não tenham a receita como fato gerador ou como elemento determinado de sua base de cálculo” (CARNEIRO, 2010, p. 60). Para diferença entre receita, faturamento e lucro, *vide* itens 5.2.1 e 5.2.2 do Capítulo V.

⁴⁸⁵ PETRY, Rodrigo Caramori. O STF e a imunidade tributária das receitas de exportação (art. 149, §2º, I, CF) em face das contribuições sociais CSL, CPMF, PIS, Cofins e “Funrural”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 191, p. 86, ago. 2011.

A desoneração [...] de tributos classificados como “indiretos” nos termos do acordo ASMC/Gatt é tradicionalmente tolerada no âmbito internacional, ao contrário das desoneração dos tributos classificados de “diretos” (aqueles que se relacionam com o lucro, a folha de salários etc.). Isso porque se entende que, como tributos indiretos são repercutidos nos preços, para assim onerar o consumo, mesmo havendo exoneração no País origem da operação/venda (exportação) haverá tributação no país destinatário/importador, o que de certa forma pode equilibrar a relação comercial internacional. Já não ocorreria da mesma forma no caso de tributos chamados “diretos”⁴⁸⁶.

Com efeito, como leciona Luís Eduardo Schoueri, a imunidade das exportações se apresenta como uma decisão do constituinte brasileiro de adotar o princípio do destino na tributação do consumo nas relações internacionais, segundo o qual “o tributo deve ser recolhido onde foi consumido, não onde foi produzido”⁴⁸⁷. Trata-se, assim, de uma desoneração nas operações de consumo, não envolvendo, assim, as riquezas tributadas no país como o lucro e as operações financeiras.

Da mesma sorte, quando da instituição das contribuições securitárias, crucial é que o legislador observe as imunidades aplicáveis, não sendo suscetível de tributação: (i) o ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial; (ii) as entidades beneficentes de assistência social, que atendem aos requisitos previstos em lei complementar; (iii) as aposentadorias e pensões (em se tratando de contribuições dos trabalhadores); e (iv) as receitas de exportação.

3.4.3 Os princípios e as contribuições securitárias

Após a identificação das imunidades aplicáveis, seguem-se os princípios que orientam a tributação para completar a análise das limitações constitucionais ao poder de tributar aplicáveis à instituição das contribuições securitárias (seja no exercício da competência impositiva seja na residual). Nas palavras de Roque Antônio Carrazza:

Estas limitações hão de ser entendidas em dois sentidos. Num primeiro, *lato*, albergando os princípios que direta ou indiretamente, pautam o exercício da tributação, entre nós. Num outro, *mais restrito*, compreendendo as normas constitucionais que delineiam, negativamente, as competências tributárias.⁴⁸⁸

Primeiramente, torna-se essencial adentrar naqueles princípios aplicáveis não apenas a todas as contribuições securitárias, mas a todos os tributos, quais sejam:

⁴⁸⁶ Ibid., 2011, p. 87.

⁴⁸⁷ SCHOUERI, 2011, p. 405.

⁴⁸⁸ CARRAZZA, 2010, p. 996.

legalidade (art. 150, I, CF/88), irretroatividade (art. 150, III, 'a', CF/88), anterioridade (art. 150, III, 'b' e 'c' e art. 195, §6º, CF/88) e princípios referentes à unidade política brasileira (uniformidade da tributação nacional – art. 151, I, e 152, CF/88 – e vedação das limitações de tráfego pela tributação – art. 150, V, CF/88).

Muitos desses princípios se encontram expressamente consignados na Constituição Federal com uma decisão tomada pelo legislador, encerrando limites objetivos que se aproximam da definição de regras. Contudo, são verdadeiros princípios por se tratarem de vetores axiológicos que visam a consagrar valores, como a segurança jurídica e a justiça⁴⁸⁹.

Um princípio que encerra um limite objetivo é o princípio da legalidade⁴⁹⁰ que, consagrando o valor da segurança jurídica, exige que a lei instituidora do tributo (ordinária ou complementar) indique todos os elementos da regra matriz de incidência tributária como forma de garantir a concordância do cidadão com a tributação que lhe é imposta e o controle do modo como os recursos arrecadados são direcionados.

Além disso, considerando a necessidade de uma finalidade específica da contribuição⁴⁹¹, a lei instituidora “deve também referir os motivos que deram ensejo à sua criação e à sua finalidade, de forma a possibilitar o exame de necessidade e adequação da novel exigência, bem como vincular o destino da arrecadação”⁴⁹².

Tratando-se de uma contribuição social destinada à seguridade social, é crucial que seja indicada a destinação do produto da arrecadação para esse fim.

Igualmente como um limite objetivo que consagra a segurança jurídica, o princípio da irretroatividade tributária orienta que os tributos não podem ser cobrados “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.” (Art. 150, III, 'a', CF/88), evitando-se que fatos jurídicos pretéritos sejam onerados ou tributados. Nas palavras de Aliomar Baleeiro e Misabel de Abreu Machado Derzi⁴⁹³, tal princípio garante que “todos os fatos e atos jurídicos aperfeiçoados em data anterior à data da lei nova estarão regidos pela lei anterior”⁴⁹⁴.

⁴⁸⁹ Consoante delineado por Paulo de Barros Carvalho, alguns princípios, como a anterioridade, irretroatividade e legalidade, são limites objetivos por serem passíveis de serem verificados de forma pronta e imediata. Não obstante, estes limites objetivos “são postos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores, se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata” (CARVALHO. P., 2011, p. 196). Quanto à diferença entre princípios e regras, *vide* o item 1.1.1 do Capítulo I.

⁴⁹⁰ *Vide* no item 3.4 deste Capítulo III.

⁴⁹¹ *Vide* item 3.5 deste Capítulo III.

⁴⁹² BARRETO, P., 2005, p. 522.

⁴⁹³ BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 366.

⁴⁹⁴ Para um análise mais aprofundada do princípio da irretroatividade, evidenciando sua aplicação apenas em favor do contribuinte e os seus efeitos na esfera do judiciário, *vide* BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 254-370.

Sob esta mesma perspectiva, o princípio da anterioridade busca “evitar que o contribuinte seja surpreendido com uma nova tributação ou com um aumento de alíquota, postergando a produção de efeitos da lei que institua ou aumente tributos”⁴⁹⁵.

Especificamente para as contribuições securitárias, o art. 195, § 6º, CF/88 indica que apenas é necessária a observância da denominada anterioridade nonagesimal, segundo a qual tais contribuições “só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado”. Há, assim, exceção expressa da regra geral da anterioridade do exercício, não sendo aplicável às contribuições securitárias a expressão do art. 150, III, ‘b’ da CF/88, que impede a cobrança “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Por fim, visando a garantir a unidade política e econômica do país, apontam-se ainda os princípios da uniformidade da tributação nacional (art. 151, I e 152, CF/88) e da vedação de limitações de tráfego por meio de tributação (art. 150, V, CF/88). Luís Eduardo Schoueri salienta que estas limitações “devem ser compreendidas à luz do objetivo constitucional da unidade política do País”, refletindo, “em primeiro lugar, a liberdade de ir e vir e a liberdade de comércio, apoiada também no Princípio do Federalismo”⁴⁹⁶.

Almeja-se, assim, um “mercado único e indiferenciado tributariamente”⁴⁹⁷, objetivo este que deve se aliar ao objetivo de redução das desigualdades regionais, admitindo-se “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País” (art. 151, I, CF/88).

Identificados os princípios aplicáveis de forma geral às contribuições de seguridade social, cumpre adentrar naqueles princípios que possuem aplicações distintas, a depender da espécie de contribuição de seguridade social escolhida, especialmente os princípios da igualdade, da solidariedade, da capacidade contributiva, da equidade e do não confisco.

3.4.3.1 O princípio da igualdade: considerações iniciais

Consignado expressamente no art. 150, II, CF/88, o princípio da igualdade em matéria tributária afasta o “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”, sendo uma decorrência lógica do princípio da igualdade consagrado

⁴⁹⁵ BARRETO, P., 2005, p. 524.

⁴⁹⁶ SCHOUERI, 2011, p. 324.

⁴⁹⁷ *Ibid.*, p. 325.

no *caput* do art. 5º da CF/88 e a consagração do valor da justiça⁴⁹⁸. Com efeito, nas palavras de Alcides Jorge Costa, “a busca da igualdade não é senão forma de aplicar a justiça”⁴⁹⁹, sendo que, nas lições de Luís Eduardo Schoueri⁵⁰⁰, não convive com a ideia de justiça o tratamento diferenciado de situações equivalentes, sem qualquer razão para tanto.

Como salienta Klaus Tipke, “a igualdade da tributação não se esgota na abrangência de *todos* os contribuintes”⁵⁰¹, não podendo isto ser interpretado como a necessidade de um tratamento idêntico entre os sujeitos. “A *igualdade*, que se distingue da identidade, é *sempre relativo*”, razão pela qual “o princípio de que igual deve ser tratado igualmente não quer dizer idêntico, mas relativamente igual”⁵⁰².

Sob esta perspectiva, define Alcides Jorge Costa que “a igualdade tributária consiste em tributar do mesmo modo todos os cidadãos de uma mesma categoria essencial”⁵⁰³. Para avaliar em qual categoria essencial se enquadram os contribuintes e verificar se as diferenças entre as situações ou circunstâncias justificam um tratamento diferenciado entre as categorias essenciais, é necessária a eleição de um “critério de comparação”⁵⁰⁴.

Assim, para que o princípio da igualdade seja atendido, necessário se faz identificar um critério de comparação que permita confrontar as diferentes categorias para verificar a igualdade no tratamento de situações ou pessoas que estejam em situação de equivalência (em relação ao critério eleito). Dessa forma se pode afirmar que “para que se atenda ao Princípio da Igualdade, percorrem-se duas etapas: primeiro, encontra-se um critério e, em seguida, comparam-se as situações a partir do critério eleito”⁵⁰⁵.

É o que frisa Roberto Ferraz, para quem “o problema da igualdade está na escolha dos critérios utilizados para discriminar na lei”⁵⁰⁶ (grifo do autor). Como mencionado pelo autor, o ponto central que envolve a igualdade “não reside em que existam diferenças,

⁴⁹⁸ Como salienta Alcides Jorge Costa, “na aplicação de tributos, sempre se procurou distribuí-los de modo igual entre os contribuintes, ou seja, sempre se procurou submetê-los aos ditames da justiça, mesmo porque o conceito de justiça sugere a idéia de uma certa igualdade” (COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 55, p. 297, jan./mar. 1991.)

⁴⁹⁹ COSTA, A., 1991, p. 298.

⁵⁰⁰ SCHOUERI, 2011, p. 308.

⁵⁰¹ TIPKE, Klaus. **Princípio de igualdade e idéia de sistema no direito tributário**. Tradução de Brandão Machado. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 518.

⁵⁰² Ibid., 1984, p. 519.

⁵⁰³ COSTA, A., 1991, p. 299.

⁵⁰⁴ TIPKE, 1984, p. 520.

⁵⁰⁵ SCHOUERI, 2011, p. 309.

⁵⁰⁶ FERRAZ, Roberto. A inversão do princípio da capacidade no aumento da COFINS pela Lei 9.718/98. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 130, p. 77, jul. 2006.

nem mesmo diferenças de tratamento, mas no *critério* que serve para determinar diferentes regimes jurídicos”⁵⁰⁷ (grifo do autor).

Ferraz identifica os denominados “critérios negativos gerais”⁵⁰⁸, que não podem ser usados pelo legislador para a distinção entre os contribuintes. Identificados expressamente no art. 3º, IV, CF/88. São critérios negativos gerais a origem, a raça, o sexo, a cor e a idade.

Especificamente em matéria tributária, Roberto Ferraz identifica os critérios negativos específicos do art. 150, II, CF/88, que vedam a “distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”⁵⁰⁹.

Contudo, como frisa Luís Eduardo Schoueri, o art. 149 da CF/88 excepcionou esses critérios de distinção especificamente para as contribuições especiais, ao deixar de fazer expressa menção ao art. 150, II, CF/88. Como salienta o autor, a ausência de remissão ao mencionado dispositivo constitucional não denota que o princípio da igualdade, consagrado no próprio art. 5º, *caput*, CF/88, não precisa ser observado em matéria de contribuições especiais:

O que o artigo 150, II, inova em relação ao artigo 5º é, justamente, ao arrolar uma série de critérios que não serão admitidos, como a ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes. Ocorre que dentre as contribuições previstas no artigo 149 estão, justamente, as de interesse de categoria profissional ou econômica. [...]

Eis, portanto, a conclusão: ao afastar a aplicação do inciso II do artigo 150 das contribuições, não quis o constituinte excepcionar a igualdade. Esta se aplica já por força do artigo 5º. Fica afastada, apenas, a proibição dos critérios de *discrímen* arrolados no artigo 150, II.⁵¹⁰

Sob esta perspectiva o art. 195, §§ 8º e 9º da CF/88 traz critérios específicos passíveis de serem utilizados para a diferenciação de recolhimento de algumas das contribuições de seguridade social, de acordo exatamente com a atividade econômica exercida. Com efeito, em razão da ausência de empregados, o parágrafo 8º prevê o recolhimento diferenciado das contribuições para os produtores rurais pessoas físicas, “mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção”.

⁵⁰⁷ FERRAZ, R., 2006, p. 77.

⁵⁰⁸ *Ibid.*, p. 77.

⁵⁰⁹ *Ibid.*, p. 77.

⁵¹⁰ SCHOUERI, 2011, p. 317.

Por sua vez, o parágrafo 9º⁵¹¹ indica, como possíveis critérios de discrimen para as contribuições das empresas e equiparados prevista no art. 195, I, CF/88, a atividade econômica, a utilização intensiva de mão de obra e o porte da empresa ou sua condição estrutural do mercado de trabalho.

De igual forma, as contribuições especiais, dentre as quais as contribuições de seguridade social, poderão utilizar como critério de comparação a ocupação profissional do contribuinte ou a função por ele exercida. Entretanto, como salienta Humberto Ávila, esse critério de distinção deve ser utilizado com parcimônia pelo legislador, considerando-se a finalidade buscada pela contribuição, e não “simplesmente porque” o contribuinte escolheu esta ou aquela atividade”:

O Poder Público até pode estabelecer tratamento diferenciado entre contribuintes, desde que haja uma finalidade legítima sendo perseguida e que o critério de distinção seja adequado à promoção dessa finalidade. Essa correlação entre o critério distintivo utilizado pela norma e a medida por ela adotada decorre do postulado da razoabilidade: a única possibilidade de utilização de um critério inicialmente havido como discriminatório é ele estar razoavelmente vinculado à promoção do fim buscado pela norma.⁵¹²

De forma geral, outros critérios passíveis de serem utilizados pelo legislador para a distinção entre os sujeitos passivos em matéria tributária são igualmente identificados no texto constitucional, quais sejam: a capacidade contributiva (apontada como critério de graduação dos impostos no art. 145, §1º, CF/88) e a equidade (indicada como objetivo da Seguridade Social no art. 194, parágrafo único, inciso V, CF/88).

⁵¹¹ A extensão do art. 195, §9º, CF/88 poderá ser objeto de discussão no RE 598.572, com repercussão geral reconhecida eis que este dispositivo foi invocado para a análise da constitucionalidade da contribuição adicional de 2,5% sobre a folha de salários de instituições financeiras, instituída pelo art. 22, §1º, da Lei 8.212/91, não obstante tenha sido incluído na CF/88 pela EC 20/98, ou seja, após a publicação da Lei 8.212/91: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL DE 2,5%. LEI 8.212/91, ART. 22, § 1º. DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTAS (ART. 195, § 9º, CF). CRITÉRIO. ATIVIDADE DESENVOLVIDA. RELEVÂNCIA JURÍDICA E ECONÔMICA. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.” (BRASIL, STF. RE 598572, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 17/09/2009, publicado em 09/10/2009). Processo disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2669292&numeroProcesso=598572&classeProcesso=RE&numeroTema=204#>. Acesso em 13 jan. 2014.

⁵¹² ÁVILA, Humberto. Contribuição do Produtor Rural Pessoa Física sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Subsistência da inconstitucionalidade após a Lei n. 10.256/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 185, p. 135, fev. 2011b.

3.4.3.2 Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva: mínimo existencial, não confisco e solidariedade social

Atentando-se primeiramente para a capacidade contributiva, cumpre identificar em qual sentido ela poderá ser utilizada como critério de comparação na consecução da igualdade. A capacidade contributiva pode ser identificada sob dois aspectos:

- **Capacidade contributiva absoluta ou objetiva**, como um “parâmetro para a distinção entre situações tributáveis e não tributáveis”⁵¹³. Trata-se de um princípio a ser observado “quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza”, referindo-se “à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas.”⁵¹⁴;
- **Capacidade contributiva relativa ou subjetiva**, que se reporta ao sujeito individualmente considerado, referindo-se à “aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa”⁵¹⁵. Encontra-se presente no plano concreto, quando “aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo – apto, pois, a absorver o impacto tributário”⁵¹⁶. Para os tributos não vinculados, se apresenta como “um limite ou critério para a graduação da tributação”⁵¹⁷.

Sob a perspectiva subjetiva da capacidade contributiva, são avaliadas as condições pessoais do contribuinte, verificando em qual grau ele pode, ou não, suportar com o ônus tributário, tendo como balizas o mínimo existencial e o confisco.

Assim, ainda que o contribuinte tenha dado causa a exigência de um tributo, ele não poderá ser compelido ao seu recolhimento se não tiver garantido o “mínimo para sua subsistência”⁵¹⁸. Trata-se do denominado mínimo existencial ou vital⁵¹⁹, segundo o qual devem ser preservados os valores pecuniários para que o sujeito arque com as “despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna”, tais como “com alimentação,

⁵¹³ SCHOUERI, 2011, p. 312.

⁵¹⁴ COSTA, R., 2003, p. 27.

⁵¹⁵ Ibid., 2003, p. 27.

⁵¹⁶ COSTA, R. 2003, p. 27.

⁵¹⁷ SCHOUERI, 2011, p. 312.

⁵¹⁸ Ibid., p. 313.

⁵¹⁹ Como salienta Regina Helena Costa, tratando-se de um conceito que varia de acordo com o conceito de “necessidades básicas”, como as “necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família”, a definição do que é o mínimo existencial ou vital poderá variar no tempo e no espaço (COSTA, R., 2003, p.70).

vestuário, moradia, saúde, dependentes”⁵²⁰. Como salienta Regina Helena Costa⁵²¹, o mínimo vital inviabiliza a exigência tributária em razão da inexistência de riqueza disponível para tributação, sendo necessária a isenção.

O legislador deve se atentar para o mínimo vital mesmo para os tributos vinculados. É o que frisa Alcides Jorge Costa ao afirmar, especificamente quanto às taxas, que “se certos serviços públicos essenciais devem ser prestados a pessoas destituídas de capacidade econômica, as respectivas taxas não serão exigidas, mesmo porque, como dizem os alemães, ninguém põe a mão no bolso de um homem nu”⁵²².

O outro parâmetro da capacidade tributária subjetiva está no confisco, vedado pelo art. 150, IV, da CF/88, impedindo a instituição de tributos “excessivamente onerosos, que acarretem a perda do patrimônio, da propriedade”⁵²³ ou mesmo que resultem “em dificuldades para a manutenção das atividades do contribuinte”⁵²⁴.

Trata-se o confisco, assim, de um limite máximo para a tributação, cuja delimitação matemática ou fixação de um padrão geral possui extrema dificuldade por ser um conceito “envolto num alto grau de subjetivismo”⁵²⁵, como igualmente salientado por Paulo de Barros Carvalho⁵²⁶, Luís Eduardo Schoueri⁵²⁷ e Fabiana Del Padre Tomé⁵²⁸. Com isso, a verificação se esse limite foi ultrapassado deve ser feita caso a caso⁵²⁹.

Neste viés, quanto aos extremos para a tributação, a capacidade contributiva subjetiva deve ser observada para quaisquer tributos, sejam eles vinculados ou não, referíveis ou não, inclusive as contribuições securitárias⁵³⁰, sendo vedado que o sujeito seja onerado pelos tributos em um valor que ultrapasse o limite do confisco, e afastando a

⁵²⁰ BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 1096.

⁵²¹ COSTA, R., 2003, p. 68.

⁵²² COSTA, A., 1991, p. 302.

⁵²³ BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 910.

⁵²⁴ TOMÉ, 2002, p. 136.

⁵²⁵ BARRETO, P., 2011a, p. 135.

⁵²⁶ CARVALHO, P., 2011, p. 213-214.

⁵²⁷ SCHOUERI, 2011, p. 318.

⁵²⁸ TOMÉ, 2002, p. 136.

⁵²⁹ Nas lições de Roque Antônio Carrazza, “é certo que, *a priori*, é impossível precisar a partir de que ponto o tributo assume viés confiscatório. A análise, porém, de cada caso concreto, tendo em conta os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da função social da propriedade e da dignidade da pessoa humana, tem força bastante para revelar se atingiu as raias do confisco” (CARRAZZA, 2010, p. 109-110).

⁵³⁰ Como frisa Daniel Zanetti Marques Carneiro, “se é bem verdade que nos impostos a capacidade contributiva pode ser melhor identificada, tal não significa que nas contribuições ou mesmo nos demais tributos ela não deva estar igualmente presente, e porque, se no caso concreto não se vislumbrar qualquer potencialidade contributiva, não se haverá de pretender qualquer cobrança em face do indivíduo” (CARNEIRO, 2010, p. 69-70). Para Leandro Paulsen, especificamente quanto às contribuições securitárias, “exigir contribuição de quem não tem capacidade contributiva, de modo a destinar os recursos ao custeio da seguridade social – que tem, dentre seus objetivos, justamente, atender as pessoas em situação de risco social – seria, ademais, absolutamente irrazoável!” (PAULSEN, 2013, p. 15).

tributação daqueles cuja disponibilidade de riqueza é integralmente afetada para a sobrevivência. José Maurício Conti evidencia a diferença na aplicação da capacidade contributiva para os tributos vinculados e não vinculados:

[...] o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios.⁵³¹

Com efeito, apenas para os **tributos não vinculados** que se aplica a feição objetiva da capacidade contributiva⁵³² eis que, **para ser suscetível de tributação, o fato que será descrito na hipótese tributária destes tributos devem ser economicamente apreciáveis, consistindo em uma manifestação de riqueza.**

Entretanto, especificamente para aqueles tributos não vinculados orientados pelo princípio da solidariedade social⁵³³, a capacidade contributiva objetiva se apresenta como um primeiro critério de divisão para a aplicação do princípio da igualdade, sendo que somente poderão ser chamados para integrar o polo passivo da relação jurídica tributária aqueles sujeitos que exteriorizam, objetivamente, as riquezas economicamente apreciáveis, enquadrando-se na categoria especial daqueles que “têm condições de suportar os gastos comuns”⁵³⁴.

Sob esta perspectiva objetiva “não se indaga se um determinado contribuinte pode, ou não, pagar o tributo; ao contrário, o legislador, em sua função generalizante, visando a concretizar a igualdade, dirá que quem está naquela situação deve pagar o tributo”⁵³⁵.

Assim, para os tributos não vinculados orientados pelo princípio da solidariedade social (não referíveis), a capacidade contributiva objetiva se apresenta como o critério de distinção para a identificação daqueles sujeitos que podem integrar o polo passivo da relação jurídica tributária, simplesmente por exteriorizarem as riquezas suscetíveis de tributação, identificadas na hipótese tributária.

Ainda para os tributos não vinculados, uma vez identificados os fatos denotativos de capacidade contributiva objetiva, viável se torna a aplicação da capacidade contributiva subjetiva para a gradação da carga tributária. Esta faceta da capacidade contributiva

⁵³¹ CONTI, José Maurício. **Princípios da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 65.

⁵³² Consoante mencionado no item 1.2 do Capítulo I e no item 2.2.4 do Capítulo II.

⁵³³ Vide itens 3.1 e 3.2 quanto ao princípio da solidariedade social.

⁵³⁴ SCHOUERI, 2011, p. 313.

⁵³⁵ Ibid., p. 314.

subjetiva igualmente é passível de ser aplicada apenas para os tributos não vinculados, sendo uma orientação segundo a qual a carga tributária deve recair “sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres”⁵³⁶.

Com isso, após a verificação da riqueza exteriorizada por cada contribuinte, é possível identificar categorias essenciais diferentes, que poderão ser tributadas de forma diferente, a depender da situação econômica externada por cada categoria, buscando-se onerar mais aqueles que exteriorizam mais riquezas (ricos), diminuindo o montante a ser pago por aqueles que exteriorizam pouca riqueza (pobres). Para atingir esse tratamento diferenciado das categorias essenciais identificadas, o legislador poderá se valer de outros princípios ou técnicas, como, por exemplo, a progressividade, aplicando-se alíquotas que onerem mais aquelas categorias que estão em melhor situação econômica⁵³⁷.

Especificamente para os tributos não vinculados orientados pelo princípio da solidariedade social (impostos e contribuições securitárias não vinculadas e não referíveis), **a capacidade contributiva subjetiva deve ser aplicada como um critério de distinção entre aqueles contribuintes que podem contribuir para a sociedade**⁵³⁸, apresentando-se, nas palavras de Alcides Jorge Costa “como instrumento de redistribuição da riqueza”⁵³⁹.

E é sob essas duas perspectivas objetiva e subjetiva da capacidade contributiva aplicáveis aos tributos não vinculados e não referíveis, que deve ser feita a leitura do art. 145, §1º, CF/88, segundo o qual os impostos “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Como salienta Paulo de Barros Carvalho em análise deste dispositivo constitucional:

Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. [...] Por outro lado, também é *capacidade contributiva*, ora empregada em acepção *relativa ou subjetiva*, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.⁵⁴⁰

⁵³⁶ TORRES, R., 2005, p. 200.

⁵³⁷ Como salienta Leandro Paulsen (2012, p. 51), “através das alíquotas progressivas é possível fazer com que aqueles que revelam melhor situação econômica e, portanto, capacidade para contribuir para as despesas públicas, o façam em maior grau que os demais, não apenas proporcionalmente a sua maior riqueza, mas suportando maior carga em termos percentuais. É, pois, um instrumento para a efetivação do princípio da capacidade contributiva, mas deve ser utilizado com moderação para não desestimular a geração de riqueza.”.

⁵³⁸ Vide o item 3.4.3.3 quanto à aplicação da capacidade contributiva subjetiva para as contribuições não vinculadas e referíveis.

⁵³⁹ COSTA, A., 1991, p. 301.

⁵⁴⁰ CARVALHO, P., 2011, p. 216.

Não obstante o art. 145, §1º, CF/88 se refira especificamente aos impostos, ele se apresenta como uma orientação para qualquer tributo não vinculado pautado pelo princípio da solidariedade social, cuja base de cálculo “deve mensurar um fato-signo, indício de capacidade econômica do próprio contribuinte”⁵⁴¹, tais quais as **contribuições securitárias não vinculadas e não referíveis**.

Nesse sentido é a proposta de Fabiana Del Padre Tomé, para quem “ao determinar que os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, a Constituição abrangeu todos os tributos não vinculados a uma atuação do Estado (‘imposto em sentido amplo’), dentre eles, as contribuições”⁵⁴².

Assim, especificamente para as espécies de contribuições **não vinculadas e não referíveis**, orientada pelo princípio da solidariedade social, a capacidade contributiva (objetiva e subjetiva) se apresenta como um critério de discriminação imediato a ser aplicado pelo legislador.

Assim, apenas poderão constar do polo passivo da relação jurídica tributária aqueles sujeitos que exteriorizam riquezas apreciáveis economicamente, denotando capacidade contributiva objetiva. Da mesma forma, para a verificação do valor a ser pago por cada sujeito eleito para a tributação, deverão ser consideradas as diferenças entre os contribuintes a depender da riqueza individualmente exteriorizada, sendo graduados de acordo com a capacidade contributiva subjetiva.

Nesse sentido que entende-se que “o princípio da capacidade contributiva também tem pertinência com as contribuições para a seguridade social, nas quais a aptidão econômica do contribuinte deverá ser tomada em conta pela norma fiscal quando da estruturação da regra-matriz de incidência respectiva”⁵⁴³.

Contudo, esse raciocínio não se aplica às contribuições referíveis (não vinculadas ou vinculadas), por se tratarem de tributos orientados pelo já mencionado princípio da solidariedade do grupo. É o que se passa a desenvolver a seguir.

3.4.3.3 Os princípios da igualdade e da equidade: solidariedade do grupo

Consoante delineado no item 3.2 deste Capítulo, as contribuições referíveis são orientadas pelo princípio da solidariedade do grupo, segundo o qual os membros de um

⁵⁴¹ BALEEIRO; DERZI, 2010, p. 1098.

⁵⁴² TOMÉ, 2002, p. 139.

⁵⁴³ CARNEIRO, 2010, p. 70.

determinado grupo contribuem para o financiamento de uma atuação estatal voltada de forma direta ou indireta para este grupo. Como evidencia Luís Eduardo Schoueri, é simples o raciocínio quanto à referibilidade sendo que “se é possível, no todo da sociedade, identificar um grupo ao qual é voltada uma atuação estatal, é aceitável que tal atuação seja suportada por aquele grupo, no lugar de toda a sociedade”⁵⁴⁴.

As contribuições referíveis são, assim, caracterizadas pela existência de uma vantagem ou benefício pelo grupo que suporta o custo ou despesa, eleito para integrar o polo passivo da relação jurídica tributária, em relação à atividade financiada pelo tributo.

Com isso, à luz do princípio da solidariedade do grupo, o primeiro critério de distinção nas contribuições referíveis é a condição de pertinência com o grupo social homogêneo beneficiado ou que afere a vantagem pela atuação estatal que está sendo financiada pela contribuição. **Apenas os integrantes do grupo beneficiado poderão ser eleitos para integrar o polo passivo da relação jurídica tributária.**

Igualmente em razão da existência do grupo, o critério quantitativo da regra matriz de incidência das contribuições referíveis é diferenciado por ser necessário eleger um critério “que permita partilhar, dividir os fundos necessários ao custeio de determinada atuação estatal, ainda que delegada, dentro do grupo ao qual está voltada essa específica atuação”⁵⁴⁵.

A escolha do critério de repartição deve ser feita visando a uma equânime repartição do custo do financiamento da finalidade constitucional entre os integrantes do grupo beneficiado. Desta forma, como salienta Tácio Lacerda Gama “a análise da igualdade nas contribuições deve ser feita internamente, ou seja, entre os sujeitos que integram o grupo que será beneficiado pela ação estatal”⁵⁴⁶.

Assim, para quaisquer das contribuições referíveis, a concretização da isonomia na participação do custeio é buscada pela aplicação do princípio da equidade, indicado no art. 194, parágrafo único, inciso V, da CF/88 como um objetivo a ser atingido pela Seguridade Social.

Pelo princípio da equidade “objetiva-se o alcance de um equilíbrio entre a geração do custo e os meios para satisfazê-lo”, exigindo-se que o legislador identifique um “justo

⁵⁴⁴ SCHOUERI, 2011, p. 214.

⁵⁴⁵ BARRETO, P., 2011a, p. 133.

⁵⁴⁶ GAMA, 2005, p. 1.153.

critério para repartir o custo da atividade estatal entre os componentes do grupo submetido à incidência tributária”⁵⁴⁷.

Essa divisão poderá ser feita com fulcro em critérios razoáveis e proporcionais que considerem a atuação estatal que está sendo financiada como, por exemplo, a intensidade com que cada integrante do grupo está sendo beneficiado pela atuação estatal financiada ou, para as contribuições não vinculadas e referíveis, a capacidade contributiva subjetiva.

Com efeito, a capacidade contributiva subjetiva apenas poderá ser utilizada especificamente para as contribuições não vinculadas e referíveis, como um segundo critério de distinção empregado dentro do grupo de contribuintes, à luz do próprio princípio da equidade. Como frisa Paulo Ayres Barreto⁵⁴⁸:

[...] a manifestação de capacidade contributiva é requisito dos impostos. Nas contribuições, deve-se buscar o critério adequado para o rateio da atividade estatal a ser suportada com receita advinda da contribuição, critério que pode variar, entre outros aspectos, conforme a espécie de contribuição instituída, a específica situação de cada contribuinte dentro do grupo, a correlação entre a atividade estatal desenvolvida, de uma perspectiva genérica, e os membros do grupo isoladamente considerados. Assim é que, nas hipóteses em que a materialidade da contribuição seja típica de imposto, a divisão do encargo ou despesa dentro do grupo pode ser feita a partir da escolha de base de cálculo que, a um só tempo, atenda ao princípio da capacidade contributiva e reflita da forma mais adequada de partilhar a despesa.

É dizer, equidade na forma de partição do custeio pode se dar indiretamente mediante atendimento da capacidade contributiva, nas hipóteses em que o critério material da regra matriz de incidência seja típico de imposto.⁵⁴⁹

É o que igualmente se depreende⁵⁵⁰ das lições de Luís Eduardo Schoueri, o qual evidencia que, enquanto a capacidade contributiva objetiva é usada como primeiro critério de distinção para os impostos (e para as contribuições não vinculadas e não referíveis), para as contribuições referíveis “o primeiro critério de discriminação está na referibilidade (i.e.: pertencer, ou não, ao grupo afetado)”⁵⁵¹. Por sua vez, para a diferenciação dentro do

⁵⁴⁷ BARRETO, P., 2011a, p. 135.

⁵⁴⁸ Como mencionado no item 3.2 deste Capítulo, para Paulo Ayres Barreto todas as contribuições são referíveis, razão pela qual as considerações por ele traçadas se referem especificamente às espécies de contribuições de seguridade social identificadas como não vinculadas e referíveis e vinculadas e referíveis.

⁵⁴⁹ BARRETO, Paulo Ayres. A não-cumulatividade das contribuições e sua vinculação à forma de tributação do imposto sobre a renda. *Revista do Advogado*, São Paulo, n. 94, p. 134, 2007.

⁵⁵⁰ O raciocínio foi delineado com fulcro nas premissas deste trabalho (impostos não podem ser afetados e que as contribuições securitárias possuem três espécies). Isso porque, como mencionado no item 3.4 deste Capítulo, Schoueri (2011, p. 202, 214-215) entende que a referibilidade é característica de todas as contribuições especiais razão pela qual afastou as contribuições sociais desta categoria, por serem impostos afetados. Por esta razão que afirma que “enquanto nos impostos a capacidade contributiva aparece imediatamente como critério de discriminação exigido pelos Princípios da Igualdade e da Solidariedade, no caso das contribuições especiais, o primeiro critério de discriminação está na referibilidade (i.e.: pertencer, ou não, ao grupo afetado); dentro do grupo, será a capacidade contributiva que permitirá que se efetuem diferenciações entre contribuintes” (SCHOUERI, 2011, p. 315).

⁵⁵¹ *Ibid.*, 2011, p. 315.

grupo e definição do valor a ser pago, a capacidade contributiva subjetiva poderá ser utilizada como um critério de distinção.

Essencial é novamente frisar, como delineado no item anterior, que para todas as contribuições referíveis, a capacidade contributiva subjetiva em seu viés referente ao mínimo existencial e ao não confisco deverá ser atentamente observada pelo legislador, não podendo as contribuições referíveis ultrapassar o limite do confisco, nem mesmo onerar valores destinados integralmente à subsistência.

Em face do exposto, faz-se a seguir uma breve síntese da regra matriz das três espécies de contribuições securitárias.

3.4.4 Contribuições securitárias não vinculadas e não referíveis: regra matriz

As contribuições securitárias não vinculadas e não referíveis são aquelas contribuições orientadas pelo princípio da solidariedade social, voltadas ao benefício de toda a coletividade. Consoante identificado no item 3.2 deste Capítulo, nesta espécie de contribuição securitária se enquadram as contribuições devidas pelas empresas e entidades equiparadas, incidentes sobre o faturamento, a receita ou o lucro (art. 195, I, 'b' e 'c' e art. 239, CF/88), as contribuições incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos (art. 195, III, CF/88) e as contribuições devidas pelo importador de bens ou serviços do exterior (art. 195, IV, CF/88).

No antecedente normativo da regra matriz de incidência tributária dessas contribuições, é descrito um fato relativo ao contribuinte, não vinculado a uma atuação estatal, que não pode se referir aos fatos ou pessoas abrangidas pelas imunidades identificadas no item 3.4.2 deste Capítulo. Tais fatos se referem a manifestações de riqueza, apreciáveis economicamente.

Para a eleição daqueles sujeitos que irão integrar o polo passivo da relação jurídica tributária, identificados no consequente normativo da regra matriz, segue-se orientação principiológica idêntica àquela aplicável aos impostos, bastando para isto que seja verificada a existência da riqueza que exterioriza capacidade contributiva objetiva. Desta forma, poderão ser sujeitos passivos quaisquer indivíduos que realizem, de forma direta e pessoal, o fato descrito no antecedente normativo, exteriorizando capacidade contributiva objetiva.

Sob tal perspectiva, o critério quantitativo do consequente normativo das contribuições securitárias não vinculadas e não referíveis deverá ser fixado em se considerando-se a capacidade contributiva subjetiva externada por contribuinte. Ainda à luz da capacidade contributiva subjetiva, não poderá o montante a ser fixado ultrapassar o limite do confisco ou atingir valores destinados apenas à subsistência (mínimo vital).

Com isso, sintetiza-se abaixo a regra matriz de incidência tributária das contribuições não vinculadas e não referíveis:

Quadro 6
Regra matriz das contribuições securitárias não vinculadas e não referíveis

Regra matriz de incidência tributária	Contribuições não vinculadas e não referíveis
Antecedente Normativo - Critério Material - Critério Temporal - Critério Espacial	Descrição legal geral e abstrata de um fato do particular relativo a manifestações de riqueza economicamente apreciáveis, passível de ocorrer em determinada circunstância de tempo e de espaço.
Consequente Normativo - Critério Pessoal - Critério Quantitativo	Prescrição da relação jurídica tributária na qual consta o sujeito ativo (União Federal) e o sujeito passivo (como contribuinte, apenas podem ser escolhidas as pessoas que realizam de forma direta e pessoal o fato descrito no antecedente, cuja capacidade contributiva objetiva é revelada pelo fato), com a cobrança da contribuição, prestação cujo valor é aferido pela mensuração da capacidade contributiva subjetiva do contribuinte .

Diante deste quadro, vislumbra-se que não há diferença entre a regra matriz de incidência tributária dos impostos e das contribuições não vinculadas e não referíveis. A distinção entre os dois tributos jaz na finalidade específica das contribuições securitárias para o financiamento da seguridade social, sendo que a lei instituidora deverá indicar expressamente a atuação estatal na seguridade social que está sendo financiada (norma de conduta identificada no item 3.5 deste Capítulo).

Reitera-se que o sistema previdenciário é baseado em um regime contributivo e de filiação obrigatória (art. 201, CF/88), não sendo viável a utilização desta espécie de contribuição securitária para o financiamento exclusivo de ações previdenciárias. Com efeito, as ações previdenciárias não são voltadas à coletividade, mas sim ao grupo de beneficiados (direta ou indiretamente) com o regime contributivo previdenciário. Assim, dentro do exercício da competência residual, se necessário o financiamento apenas de ações de previdência social, o legislador complementar não poderá se valer das contribuições desta espécie.

Por fim, insta salientar que o produto da arrecadação das contribuições securitárias não vinculadas e não referíveis não poderá ultrapassar o custo total da atividade estatal por

ela financiada diante da impossibilidade de os valores arrecadados em excesso serem destinados à outra finalidade que não a prevista na lei e na Constituição, como delineado no item 3.5 deste Capítulo. Com isso, caso seja reiteradamente vislumbrado um superávit na arrecadação das contribuições securitárias, faz-se necessária a sua revisão para a redução do valor imputado aos contribuintes.

3.4.5 Contribuições securitárias não vinculadas e referíveis: regra matriz

Como delineado no item 3.2, as contribuições não vinculadas e referíveis são aquelas exigidas em razão de um fato do contribuinte que integra um grupo de contribuintes para o qual a finalidade constitucional, que autoriza a instituição da contribuição, é dirigida em forma de benefício (vantagem direta ou indireta).

Dentre as contribuições de seguridade social constantes do texto constitucional, constata-se que três delas são contribuições não vinculadas e referíveis, sendo que os grupos de contribuintes beneficiados pela atuação a ser financiada (ações relativas à Previdência Social) foram identificados pela própria CF/88 nos artigos 195, I, 'a', II e §8º da CF/88.

Por envolverem materialidades não vinculadas, nesta espécie de contribuição securitária a capacidade contributiva objetiva será necessariamente identificada no fato jurídico eleito para compor a hipótese tributária, exteriorizando uma riqueza economicamente apreciável.

Por sua vez, à luz do princípio da solidariedade do grupo, um grupo social homogêneo é identificado para compor o polo passivo da relação jurídica tributária, grupo este que se distingue na sociedade por ser beneficiado de forma direta ou indireta com a atuação estatal financiada pelas contribuições. Apenas poderão ser eleitos como sujeitos passivos aqueles integrantes deste grupo social que exteriorizarem uma riqueza suscetível de tributação, denotando capacidade contributiva objetiva.

Ainda como decorrência lógica desse princípio, uma vez que o grupo eleito afere uma vantagem em relação à atividade que está sendo financiada pela contribuição, o critério quantitativo da regra matriz de incidência das contribuições referíveis é diferenciado, sendo necessário eleger um critério justo de partilha do custo daquela atividade estatal dentro daquele grupo para o qual está voltada a atuação.

Essa repartição será feita à luz do princípio da equidade, considerando ainda o custo total da atividade estatal financiada, que se apresenta como principal limite de exigência das contribuições, juntamente com o limite do confisco e do mínimo existencial. Para a definição do critério de rateio, poderá o legislador considerar, por exemplo, aqueles sujeitos que são mais beneficiados pela atividade estatal financiada (finalidade constitucional), aqueles sujeitos que implicam uma geração de custos maiores ou, apenas para esta espécie de contribuição securitária referível, a capacidade contributiva subjetiva exteriorizada por cada sujeito integrante do grupo.

Essencial evidenciar que deve haver uma “correlação entre o custo da atividade estatal e o montante a ser arrecadado”⁵⁵², razão pela qual a repartição deve considerar o custo total da atividade estatal financiada pelo grupo, que não pode ser ultrapassada pela arrecadação das contribuições.

Em face dessas considerações, sintetiza-se abaixo a regra matriz de incidência tributária das contribuições não vinculadas e referíveis:

Quadro 7
Regra matriz das contribuições securitárias não vinculadas e referíveis

Regra matriz de incidência tributária	Contribuições não vinculadas e referíveis
Antecedente Normativo - Critério Material - Critério Temporal - Critério Espacial	Descrição legal geral e abstrata de um fato do particular relativo a manifestações de riqueza economicamente apreciáveis, passível de ocorrer em determinada circunstância de tempo e de espaço.
Consequente Normativo - Critério Pessoal	Prescrição da relação jurídica tributária na qual consta o sujeito ativo (União Federal) e o sujeito passivo, sendo que apenas podem ser contribuintes as pessoas (i) constantes do grupo social homogêneo beneficiado pela atuação do Estado que ensejou a instituição da contribuição e que (ii) realizam de forma direta e pessoal o fato descrito no antecedente, cuja capacidade contributiva objetiva é revelada pelo fato.
Consequente Normativo - Critério Quantitativo	Cobrança do tributo, prestação cujo valor é a pela mensuração da atuação estatal , sendo este custo dividido internamente no grupo de sujeitos beneficiados , à luz do princípio da equidade (sendo possível a aplicação da capacidade contributiva subjetiva como forma de rateio).

3.4.6 Contribuições securitárias vinculadas e referíveis: regra matriz

Em conformidade com as considerações delineadas no item 3.2 deste Capítulo, as contribuições vinculadas e referíveis são aquelas exigidas em razão de uma atuação estatal

⁵⁵² BARRETO, P., 2011a, p. 118.

prestada a um grupo de contribuintes para o qual a finalidade constitucional, que autoriza a instituição da contribuição, é dirigida em forma de benefício⁵⁵³.

Para tais contribuições, a atuação estatal descrita no critério material da hipótese tributária e a finalidade constitucional para a qual ela é instituída são idênticas: o fato que enseja a cobrança da contribuição é uma atuação estatal de Seguridade Social (ações de saúde, previdência e/ou assistência social) que está sendo financiada pela contribuição. Com isso, basta que o sujeito integre o grupo social beneficiado pela atuação estatal descrita na hipótese tributária e financiada por este tributo para ser apontado como contribuinte dessas contribuições.

Tal como as contribuições não vinculadas e referíveis, esta espécie de contribuições securitárias é igualmente orientada pelo princípio da solidariedade de grupo, sendo que o critério quantitativo da regra matriz de incidência deverá trazer um critério que permita a divisão, dentro do grupo beneficiado, do custo da atuação estatal financiada. A eleição deste critério deve ser feita à luz do princípio da equidade.

Contudo, diferentemente das contribuições securitárias não vinculadas e referíveis, o critério de rateio dessa espécie de contribuição deverá considerar exclusivamente a atuação estatal, avaliando, por exemplo, a intensidade com que cada sujeito é beneficiado pela atuação estatal ou o custo gerado por cada sujeito beneficiado.

O legislador terá como limite o custo da atividade estatal que a motivou e que está sendo financiada, em verdadeira “inspiração no princípio da equivalência”⁵⁵⁴. Ademais, quando da repartição do valor devido, deverá o legislador considerar os limites do confisco e do mínimo existencial, única faceta da capacidade contributiva subjetiva aplicável a esta espécie de contribuição securitária.

Não obstante não sejam identificadas contribuições de seguridade social desta espécie no texto constitucional, elas poderão ser instituídas quando do exercício da competência residual, merecendo a identificação de sua regra matriz de incidência tributária:

⁵⁵³ Como delineado no item 5.2.3 do Capítulo V, o benefício nas contribuições deve ser de forma indireta eis que, sendo apurada diretamente, a atuação estatal será suscetível de ser tributada pelas taxas.

⁵⁵⁴ SCHOUEIRI, 2011, p. 214.

Quadro 8
Regra matriz das contribuições securitárias vinculadas e referíveis

Regra matriz de incidência tributária	Contribuições vinculadas e referíveis
Antecedente Normativo - Critério Material - Critério Temporal - Critério Espacial	Descrição legal geral e abstrata de uma ação do Estado , passível de ocorrer em determinada circunstância de tempo e de espaço.
Consequente Normativo - Critério Pessoal	Prescrição da relação jurídica tributária na qual consta o sujeito ativo (União Federal) e o sujeito passivo, sendo que apenas podem ser contribuintes as pessoas: (i) constantes do grupo social homogêneo beneficiado pela atuação do Estado que ensejou a instituição da contribuição; (ii) envolvidas de forma direta e pessoal com a atuação estatal descrita no antecedente .
Consequente Normativo - Critério Quantitativo	Cobrança do tributo, prestação cujo valor é aferido pela mensuração da atuação estatal , sendo este custo dividido internamente no grupo de sujeitos beneficiados , à luz dos princípios da equidade, proporcionalidade e razoabilidade.

3.5 Regra de destinação do produto da arrecadação para a Seguridade Social

Além da regra matriz de incidência, como delineado no item 2.2.4 do Capítulo II e no item 3.3 deste Capítulo, a válida instituição das contribuições securitárias depende ainda da observância da outra regra de estrutura depreendida da CF/88 que exige que o produto da arrecadação destes tributos seja destinado à finalidade constitucional para a qual estas contribuições foram criadas: o financiamento da Seguridade Social.

Esta regra de estrutura traz as diretrizes para a criação da regra de conduta, geral e abstrata, que deve constar da lei instituidora juntamente com a regra matriz de incidência, estabelecendo o dever da União Federal, como ente federado competente para a instituição das contribuições de seguridade social, de garantir a destinação dos valores arrecadados para o financiamento de uma ou mais ações referentes à Seguridade Social (saúde, assistência social e/ou previdência).

Ainda no plano geral e abstrato, as receitas decorrentes da arrecadação das contribuições de seguridade social deverão ser afetadas ao orçamento da Seguridade Social, na forma do art. 165, §5º, III, da CF/88⁵⁵⁵, sendo direcionadas para as despesas relacionadas à Seguridade Social nas leis orçamentárias elaboradas.

⁵⁵⁵ “Art. 165. [...] § 5º - A lei orçamentária anual compreenderá: [...] III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.”

Como salienta Paulo Ayres Barreto⁵⁵⁶, a regra de estrutura da destinação exige que seja previamente avaliada “a necessidade efetiva da instituição de contribuição para alcançar o fim desejado” pela CF/88. Com a instituição da contribuição, necessário é que a regra de conduta de destinação seja adequada em relação a esse fim constitucional, sendo testada a “compatibilidade entre os fins colimados e os meios escolhidos para alcançar tais fins”, para afastar eventuais excessos dos meios escolhidos pelo legislador⁵⁵⁷.

Essa adequação é exigida de forma expressa pelo art. 195, § 5º da CF/88, segundo o qual “nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total”. Desta forma, o legislador não pode perder o parâmetro do custo da finalidade constitucional almejada (realização das ações de seguridade social) na instituição e cobrança das três espécies de contribuições securitárias, a ser observado no momento da edição da regra de conduta de destinação.

É importante frisar que a inobservância dessa regra de destinação no plano legal ou no próprio plano constitucional possui distintos efeitos, que devem ser devidamente analisados.

Atentando-se primeiramente para o plano constitucional, é possível apontar a previsão atualmente vigente do art. 76 do Ato das disposições constitucionais transitórias (ADCT), denominada de Desvinculação de Recursos da União (DRU)⁵⁵⁸, que, na atual redação dada pela EC 68/2011, prevê a desvinculação “de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2015, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, **contribuições sociais** e de intervenção no domínio econômico” (grifo nosso).

Ocorre que, considerando a própria disciplina constitucional das contribuições especiais, essa previsão se mostra inconstitucional⁵⁵⁹, devendo ser extirpada do ordenamento jurídico pátrio. Como frisa Estevão Horvath, a DRU se trata de verdadeira “burla ao *consentimento à tributação*, que somente foi outorgado, com relação às contribuições, *desde que estas tivessem o produto da arrecadação destinado às respectivas finalidades* (pela Constituição ordinária estabelecidas)”⁵⁶⁰ (grifo do autor)

⁵⁵⁶ BARRETO, P., 2005, p. 521.

⁵⁵⁷ Ibid., p. 521.

⁵⁵⁸ Previsão incluída pela EC 27/2000 com prazo determinado, posteriormente prorrogado pelas Emendas Constitucionais 42/2003, 56/2007, 59/2009 e, atualmente, pela EC 68/2011.

⁵⁵⁹ A desvinculação do produto de arrecadação de contribuições sociais da União por Emenda Constitucional é o tema 277 com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, encontrando-se pendente de análise no RE 566.007. Processo atualmente concluso à relatora, em conformidade com o extrato de andamentos do processo (Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2563761&numeroProcesso=566007&classeProcesso=RE&numeroTema=277#>>. Acesso em: 13 jan. 2014).

⁵⁶⁰ HORVATH, 2008, p. 127-128.

Ademais, como salientam Fabiana Del Padre Tomé⁵⁶¹, Leandro Paulsen e Andrei Pitten Velloso⁵⁶² e Paulo Ayres Barreto, a desvinculação acaba por ferir garantias individuais dos contribuintes, em frontal violação ao limite de poder de reforma constitucional previsto no art. 60, §4º, da CF/88, quais sejam:

(i) a garantia de que o montante dele (contribuinte) cobrado a título de contribuição seja exclusivamente aplicado nos fins que deram causa à instituição da contribuição; e (ii) a garantia de que novos impostos sejam não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais tributos discriminados na Constituição⁵⁶³.

Com isso, qualquer previsão de desvinculação das contribuições no plano constitucional mostra-se fatalmente inconstitucional, devendo “ser retirada do sistema normativo pelos órgãos autorizados pelo próprio sistema”⁵⁶⁴.

Adentrando-se na desvinculação no âmbito legal⁵⁶⁵, são diversos os efeitos a depender das circunstâncias que envolvem a tredestinação do produto da arrecadação.

Primeiramente, quando da instituição da contribuição, é possível identificar duas situações que acabam por efetivamente desnaturar essa espécie tributária: as hipóteses de ausência de previsão na lei instituidora da destinação da contribuição e da expressa previsão de não destinação da contribuição para fundo ou despesa neste diploma instituidor. Nesses casos, em função da ausência do requisito essencial da destinação, não se está diante de uma contribuição especial, mas de tributo pertencente à outra classe tributária que seja não destinada (imposto), cuja validade deve ser avaliada de acordo com o regime jurídico aplicável.

Por sua vez, após a válida instituição da contribuição securitárias, é possível que uma lei posterior modifique, por alguma razão, a finalidade para a qual a contribuição foi criada, passando a indicar finalidade constitucional distinta do financiamento da Seguridade Social para a qual o produto da arrecadação deve ser destinado. Nesta hipótese, a modificação da finalidade implica a instituição de uma nova contribuição, revogando aquela anteriormente vigente, cuja validade depende da análise do regime jurídico aplicável e que se sujeita a todos os princípios constitucionais aplicáveis, tal qual o princípio da anterioridade.

⁵⁶¹ TOMÉ, 2002, p. 153-154.

⁵⁶² PAULSEN; VELLOSO, 2010, p. 65-66.

⁵⁶³ BARRETO, P., 2011a, p. 165.

⁵⁶⁴ Ibid., 2011a, p. 166.

⁵⁶⁵ Vide: BARRETO, P., 2011a, p. 167-170.

Com efeito, **ainda que a contribuição possua a mesma regra matriz de incidência, entende-se que se trata de uma nova contribuição eis que a finalidade constitucional, que a caracteriza, é distinta.**

Por fim, é possível identificar situações nas quais a desvinculação da contribuição validamente instituída decorre de previsões constantes de lei orçamentária ou mesmo de lei não orçamentária, que direcionem o produto da arrecadação para finalidade diversa daquela prevista na lei instituidora. É o que pode ocorrer, por exemplo, se a União Federal delegar por lei a capacidade tributária ativa, a gestão e utilização do produto da arrecadação das contribuições de seguridade social instituídas para pessoas jurídicas que não atuem ou não promovam ao menos uma das três ações da Seguridade Social. Com efeito, para se tratar de uma contribuição securitária, crucial é que a pessoa jurídica delegada possua atuação efetiva no âmbito da Seguridade Social.

Em tais casos, como a contribuição não estará sendo destinada para a finalidade constitucional para a qual foi instituída, ela será inconstitucional, podendo ser, até, passível de repetição de indébito pelo contribuinte.

Isso porque, ao deixar de ser cumprida a regra de conduta da destinação imposta especificamente ao ente tributante de direcionamento do produto da arrecadação, deixa de existir o requisito essencial de validade das contribuições especiais. No raciocínio de Paulo Ayres Barreto:

a norma que estabelece a vinculação do pagamento de contribuição a órgão, fundo ou despesa tem, para fins tributários, o mesmo relevo da regra-matriz de incidência. Contribuição, como espécie tributária autônoma, pressupõe o cumprimento de duas condutas distintas: (i) o dever jurídico do contribuinte de pagar o tributo; (ii) o dever jurídico de o ente tributante aplicar o crédito tributário recebido no respectivo órgão, fundo ou despesa. Cumpridas ambas as condutas, estará, de um lado, extinto o crédito tributário e, de outro, restará desonerado o ente tributante da devolução do montante recebido. Pago o tributo, mas desviado o montante arrecadado, tem o contribuinte assegurado o direito subjetivo de repetir o indébito tributário. Se o tributo não for pago pelo contribuinte, assegura-se ao ente tributante o direito subjetivo de exigir, de forma coativa, o adimplemento da obrigação⁵⁶⁶.

Com efeito, como delineado no item 3.3 deste Capítulo, as duas regras de conduta das contribuições estão interligadas pelo pagamento. Uma vez descumprido o dever da União Federal de destinar o produto da arrecadação (consequente normativo da regra de destinação), o recebimento por este ente dos valores de contribuições pagas (antecedente normativo da regra de destinação e motivo da extinção da relação jurídica tributária

⁵⁶⁶ BARRETO, P., 2011a, p. 168.

constante do conseqüente normativo da regra matriz de incidência) mostrou-se indevido, ensejando o surgimento do direito subjetivo do contribuinte de pleitear a restituição⁵⁶⁷.

Nas palavras de Estevão Horvath, a destinação para outra finalidade desnatura, “*a posteriori*”, a contribuição, “implicando na impossibilidade da sua exigência e posterior restituição do que foi indevidamente recolhido aos cofres públicos”⁵⁶⁸.

Importante consignar que, além do plano constitucional e legal, a destinação deve ser observada igualmente no plano fático, concreto, com a verificação do cumprimento das normas gerais e abstratas de destinação do produto da arrecadação no âmbito administrativo⁵⁶⁹ (Poder Executivo). É o que leciona José Eduardo Soares de Melo:

[...] o que interessa distinguir é (I) a previsão constitucional do destino do tributo e (II) sua efetiva utilização, ou seja: (a) a lei ordinária que instituir a exação tributária deverá estabelecer o destino do tributo, se este for previsto na Constituição, sob pena de desvirtuá-lo, tornando-o ilegítimo; (b) a má aplicação do tributo, ingressando na burra do governo, constitui ato administrativo nocivo, danoso, ilegal, caracterizando desvio de finalidade.

Trata-se de situações distintas, inconfundíveis no âmbito jurídico e cronológico, pois concernem, respectivamente, o anterior exercício da atividade do Legislativo (estipulando o destino do tributo) e posterior atuação do Executivo (aplicando os recursos). O dado financeiro (destino do produto da arrecadação do tributo) integra o ordenamento jurídico, e passa a ser juridicizado pela via do ato competente (lei) ínsito ao tributo.⁵⁷⁰

Essa necessidade de verificação e observância tanto da norma geral e abstrata de destinação (plano legal), como da norma individual e concreta (plano infralegal/fático) para a verificação da validade da contribuição é trazida com maior ênfase por Paulo Ayres Barreto, segundo o qual:

[...] A norma de competência para a instituição de contribuição, que exige seja ela destinada, não pode ser vista apenas como mero motivo que respalda a produção normativa. No plano infraconstitucional, norma de conduta, geral e abstrata, haverá de obrigar sejam os recursos recebidos a título de contribuição efetivamente destinados aos fins que ensejaram a sua criação. Ademais, no plano fático, caberá o controle do destino da arrecadação. [...]

⁵⁶⁷ Carlos César Sousa Cintra e Juraci Mourão Lopes Filho admitem o direito de restituição das contribuições que tiveram desvio legal da destinação em razão da inconstitucionalidade da contribuição, com uma “incompatibilidade vertical entre o veículo normativo criador da contribuição e a própria Constituição” (CINTRA; LOPES FILHO, 2003, p. 143).

⁵⁶⁸ HORVATH, 2008, p. 126.

⁵⁶⁹ Em sentido contrário, Humberto Ávila entende que a verificação da destinação deve se operar apenas no plano abstrato, sendo suficiente a previsão de destinação na lei. Não obstante reconhecer que a constatação prévia e abstrata, no plano legal, da ausência de destinação específica das contribuições ou sua destinação para outra finalidade que não a constitucional (tredestinação) “compromete a sua função de meio para promover finalidades”, invalidando a própria exigência tributária. Entende o autor que “a adequação das contribuições para promoção de finalidades constitucionais não se vê alterada pelo desvio posterior de recursos” (ÁVILA, 2003, p. 326).

⁵⁷⁰ MELO, 2010, p. 37.

Com efeito, a efetiva destinação, no plano fático, será relatada no bojo de norma individual e concreta. A possibilidade de controle dessa destinação é decorrência lógica.⁵⁷¹

Com efeito, a previsão geral e abstrata da destinação não é suficiente para comprovar a validade dos tributos destinados, tais quais as contribuições de seguridade social, sendo fundamental avaliar sua concretização nos atos expedidos pelo Poder Executivo (normas individuais e concretas).

Sob esta perspectiva, ocorrendo a desvinculação do produto da arrecadação no plano fático ou em razão de previsão de diploma infralegal, de forma contrária à lei que garantiu a destinação, o dispositivo infralegal ou o ato executivo devem ser anulados com eficácia retroativa⁵⁷².

Contudo, em tais hipóteses, entende-se, em conformidade com o raciocínio proposto por Paulo Ayres Barreto, que a repetição de indébito apenas será um direito do contribuinte caso os recursos não sejam passíveis de serem recuperados e destinados para a finalidade correta, recompondo o *status quo ante*:

Destarte, a previsão infralegal que promove o desvio do produto da arrecadação de contribuição, em desconformidade com a lei, deve ter seus efeitos jurídicos desconstituídos (eficácia “*ex tunc*”). Se ainda não produziu seus correspondentes efeitos, deve o ente tributante recompor o *status quo ante*. Para tanto, deve retirar do ordenamento jurídico o conteúdo normativo produzido em descompasso com regras de superior hierarquia.

Se já surdiram, no mundo fenomênico, os efeitos da desvinculação, não tendo sido carreados a órgão, fundo ou despesa os recursos recebidos, tem o contribuinte o direito subjetivo de repetir o indébito tributário. Não há competência para arrecadar contribuição para fins diversos daqueles que deram causa à sua instituição.⁵⁷³

Com efeito, sendo suscetível de cumprir a determinação de destinação legal com a nulidade do ato administrativo, não há razão para se falar em repetição de indébito. Contudo, se os recursos forem direcionados em cumprimento do ato administrativo para finalidade diversa do financiamento da Seguridade Social, a União Federal não possuirá competência para a exigência da contribuição securitária, que passa a ser passível de restituição pelo contribuinte.

⁵⁷¹ BARRETO, P., 2011a, p. 158-259.

⁵⁷² SANTI; CANADO, 2007, p. 316.

⁵⁷³ BARRETO, P., 2011a, p. 171-172.

Cumpra salientar que o desvio de recursos por ato administrativo enseja ainda a responsabilidade do administrador público, que deve sofrer as sanções administrativas e penais cabíveis⁵⁷⁴.

Desta forma, a norma de conduta de destinação deve ser devidamente observada pelo legislador e pelo Executivo para se afastarem os efeitos da trestinação acima analisados.

3.6 Competência residual das contribuições securitárias

Como delineado no item 1.2.2 do Capítulo I, o legislador constituinte facultou exclusivamente à União Federal a possibilidade de instituir impostos (art. 154, I, CF/88) e contribuições de Seguridade Social (art. 195, § 4º, CF/88) sobre fatos que não foram previstos no texto constitucional, no exercício da denominada competência tributária residual.

Dispõe o art. 195, § 4º, da CF/88 que “a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I” o qual expressa, por sua vez que a União poderá instituir impostos não previstos no art. 153, “mediante lei complementar [...] desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

A necessidade da lei complementar para veicular as contribuições residuais é amplamente reconhecida pela doutrina e jurisprudência pátrias, já tendo o STF sedimentado a necessidade deste diploma para o exercício da competência residual em matéria de contribuições. É o que se depreende da ADIN 1.103⁵⁷⁵, em que foi consignado

⁵⁷⁴ A responsabilidade do administrador é salientada por Cintra e Lopes Filho (2003, p. 143-144). Ao contrário do aqui defendido, para estes autores este seria o único efeito da trestinação no plano infralegal e fático, por se tratar de um desvio cometido pelo administrador e não pelo legislador, não poderia ensejar a repetição de indébito.

⁵⁷⁵ É o que se depreende da ementa deste julgado que expressa: “[...] 2. Mérito. O art. 195, I, da Constituição prevê a cobrança de contribuição social dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; desta forma, quando o § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94 cria contribuição social sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado o seu preço de mercado, é ele inconstitucional porque usa uma base de cálculo não prevista na Lei Maior. 3. O § 4º do art. 195 da Constituição prevê que a lei complementar pode instituir outras fontes de receita para a seguridade social; desta forma, quando a Lei nº 8.870/94 serve-se de outras fontes, criando contribuição nova, além das expressamente previstas, é ela inconstitucional, porque é lei ordinária, insuscetível de veicular tal matéria. 4. Ação direta julgada procedente, por maioria, para declarar a inconstitucionalidade do § 2º da Lei nº 88.870/94. (BRASIL. STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1103, Relator para o Acórdão Ministro Mauricio Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/1996, publicado em 25/04/1997)

que “o § 4º do art. 195 da Constituição prevê que a lei complementar pode instituir outras fontes de receita para a seguridade social”.

Contudo, sob a perspectiva material, a remissão ao art. 154, I, pelo art. 195, §4º, da CF/88 gera distintos debates.

Em análise destes dispositivos, Sérgio Pinto Martins entendeu que os novos tributos a serem criados na forma do art. 195, § 4º, da CF/88 seriam verdadeiros impostos destinados à manutenção da seguridade social⁵⁷⁶, considerando-se que a Constituição fez a expressa remissão ao dispositivo referente à competência residual dos impostos e “se o constituinte quisesse que a exação contida no §4º tivesse natureza de contribuição, não teria utilizado a expressão ‘outras fontes’, mas sim outras contribuições”⁵⁷⁷.

Entretanto, pela leitura sistemática do *caput* do art. 195 da CF/88 com o mencionado §4º, não se alcança conclusão semelhante. Isso porque a única forma direta de financiamento da seguridade social prevista no *caput* é pela instituição das contribuições sociais. É o único tributo indicado pela Constituição passível de ser instituído para financiamento direto da seguridade social. A outra forma de financiamento prevista, indireta, é a dotação orçamentária por parte dos entes federados.

Com isso, ao se referir às novas fontes passíveis de serem criadas, o §4º do art. 195 se referiu às novas contribuições, não relacionadas nos incisos do art. 195.

Ademais, considerando as premissas adotadas neste trabalho, delineadas no item 2.2.4 do Capítulo II, não se coaduna com esse raciocínio por se entender que a destinação é um requisito essencial das contribuições especiais que as distinguem dos impostos, tributos estes que não são suscetíveis de serem previamente destinados a uma finalidade específica.

Em outra abordagem, Ricardo Conceição Souza entende que “a lei complementar é a única exigência para as contribuições residuais de seguridade, já que as demais vedações previstas no art. 154, I, da Constituição, são dirigidas aos impostos”⁵⁷⁸.

Raciocínio semelhante foi trilhado nos votos vencedores proferidos no RE 228.321⁵⁷⁹, no qual se concluiu que, para a legitimidade das contribuições residuais, basta que se confirme a existência de lei complementar e que se trate de uma nova fonte de

⁵⁷⁶ “A natureza da exação contida no §4º do artigo 195 c/c inciso I do artigo 154 da Constituição é de imposto. Este último dispositivo menciona a espécie tributária imposto, porém serão impostos vinculados à manutenção e à expansão da seguridade social, ao contrário do inciso IV do artigo 167 da Constituição, pois há expressa disposição constitucional nesse sentido contida no inciso I, do artigo 154 c/c §4º do artigo 195 da Lei Magna.” (MARTINS, S, 1996, p. 201).

⁵⁷⁷ MARTINS, S., 1996, p. 201.

⁵⁷⁸ SOUZA, 2002, p. 362.

⁵⁷⁹ BRASIL, STF, Plenário, Relator Ministro Carlos Velloso, julgado em 01/10/1998, D.J 20/05/2003. Julgado proferido em análise da legitimidade das novas materialidades instituídas pela LC 84/96.

financiamento da seguridade social, não possuindo o mesmo fato gerador e as mesmas bases de cálculo das contribuições previstas no art. 195.

Naquele julgado foi analisada a legitimidade da extensão das fontes de seguridade instituída pela LC 84/96, instrumento formal próprio para a instituição das contribuições residuais. Sob a perspectiva material, entendeu o Ministro Carlos Velloso em seu voto que o § 4º do art. 195 da CF/88 exige apenas que as contribuições residuais não tenham “fato gerador e base de cálculo próprios das contribuições já existentes”, não estabelecendo que tais contribuições “não devam ter fato gerador ou base de cálculo de impostos”.

Entretanto, em conformidade com a crítica desenvolvida por Luís Eduardo Schoueri, esse posicionamento acaba por efetivamente “desprezar a técnica de remissão utilizada pelo constituinte”⁵⁸⁰, considerando-se que, pela remissão indicada no art. 195, §4º da CF/88, “parece óbvio que o constituinte quis que todo o artigo 154 se aplicasse às contribuições.”⁵⁸¹

Foi exatamente nesse sentido o voto vencido do Ministro Sepúlveda Pertence no mencionado julgamento do RE 228.321, no qual foi evidenciando o equívoco daquele raciocínio. Para o Ministro, o entendimento no sentido de que apenas devem ser observados os requisitos da lei complementar e de nova materialidade de contribuição (não prevista no art. 195) para o exercício da competência residual das contribuições:

[...] faz abstração de que a vedação de coincidência de fato gerador ou de base de cálculo entre as contribuições enumeradas no art. 195, **caput**, e as que se viessem criar, com base no § 4º, já resulta de ter esse último por objeto a instituição de outras fontes de custeio da seguridade social, que não as já estabelecidas no contexto do mesmo artigo, **o que faria gritantemente ociosa a menção à obediência devida ao art. 154, I, da Constituição.** (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE 228.321, Plenário, Trechos do voto do Ministro Sepúlveda Pertence. Relator Ministro Carlos Velloso, julgado em 01/10/1998, D.J 20/05/2003) (grifo nosso).

Sob esta perspectiva, em uma interpretação que garante o prestígio da redação do art. 195, § 4º, quando da expressa remissão ao art. 154, I, ambos da CF/88, entende-se que, para a instituição de uma nova contribuição securitária no exercício da competência residual (com materialidade distinta das demais contribuições constantes do art. 195 da CF/88), devem ser observados todos os requisitos para a instituição de novos impostos, quando aplicáveis e na forma adequada de aplicação, coerente com a espécie de contribuição securitária eleita.

São estes os requisitos específicos para o exercício da competência residual:

⁵⁸⁰ SCHOUERI, 2011, p. 263.

⁵⁸¹ Ibid., p. 263.

- **Edição por Lei Complementar:** regra de estrutura procedimental, sendo um requisito formal, concernente à forma legislativa a ser utilizada pela União Federal;
- **Não descrever na hipótese tributária fatos iguais aos das contribuições indicadas no art. 195 e dos tributos discriminados na CF/88:** normas de estrutura material, que vedam a utilização de materialidades iguais àquelas já previstas na Constituição; e
- **Sejam contribuições não cumulativas:** princípio aplicável para as contribuições residuais se a materialidade escolhida incidir sobre a circulação de riquezas (consumo e produção) e se forem suscetíveis de cumulação, exigindo a aplicação de uma sistemática de cobrança que garanta a neutralidade da tributação, a livre concorrência e a livre iniciativa ao longo da cadeia de circulação.

Tais princípios e regras de estrutura procedimentais e materiais, concernentes à competência residual, devem ser observadas juntamente com os princípios e as regras de estrutura que orientam o exercício da competência impositiva, com todas as restrições aplicáveis para a edição da regra matriz de incidência e a regra de conduta de destinação.

Com efeito, como salienta Paulo Ayres Barreto⁵⁸² é crucial que seja examinada “se a regra-matriz de incidência tributária erigida no plano legislativo se amolda ao perfil constitucional traçado para aquela figura impositiva”⁵⁸³.

Consoante ao que restou sedimentado neste Capítulo, no exercício da competência residual para o financiamento de ações nos três pilares da Seguridade Social (previdência, saúde e/ou assistência social), o legislador complementar poderá escolher dentre três espécies de contribuições de seguridade social: *contribuições securitárias vinculadas e referíveis*, *contribuições securitárias não vinculadas e referíveis* e *contribuições securitárias não vinculadas e não referíveis*.

Para garantir a validade da espécie escolhida, além do adimplemento dos requisitos da competência residual aplicáveis, pormenorizados nos Capítulos seguintes, será

⁵⁸² Em estudo especificamente para o exercício da competência impositiva das contribuições, “cuja materialidade está estabelecida no plano constitucional” (BARRETO, P., 2005, p. 520), mas que se aplica para a competência residual.

⁵⁸³ BARRETO, P., 2005, p. 520.

necessário ainda que o legislador observe todos os princípios e todas as regras de estrutura aplicáveis à espécie, delineadas nos itens 3.4 e 3.5, verificando todos os limites para a válida edição da regra matriz de incidência e da regra de destinação.

É crucial evidenciar que, em se tratando de uma nova fonte de custeio destinada especificamente ao financiamento de benefícios da Previdência Social, necessário se torna que as contribuições residuais a serem instituídas sejam necessariamente referíveis. Isso porque, em conformidade com o art. 201 da CF/88, o sistema previdenciário possui caráter contributivo e retributivo, sendo exigido o pagamento da contribuição para viabilizar o recebimento dos benefícios previdenciários. Assim, para esta finalidade específica, viável que o legislador complementar se valha apenas das contribuições referíveis (vinculadas ou não vinculadas).

Por sua vez, em se tratando das ações ou despesas de saúde e assistência social, dotadas de acesso universal, ou mesmo de despesas e ações voltadas a todas ou à combinação das áreas da seguridade social, quaisquer das três espécies de contribuições securitárias poderão ser instituídas.

Feitas estas considerações, passa-se a seguir a analisar cada um dos requisitos acima indicados para o exercício da competência residual em matéria de contribuições.

CAPÍTULO IV

REGRA DE ESTRUTURA PROCEDIMENTAL DAS CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS: A LEI COMPLEMENTAR

Como delineado no item 3.6 do Capítulo, a necessidade de lei complementar para o exercício da competência residual das contribuições é uma regra de estrutura procedimental decorrente da expressa remissão ao art. 154, I, da CF/88 pelo art. 195, § 4º da mesma Carta.

Como delineado por Roque Antônio Carrazza, a exigência de lei complementar para a instituição dos tributos residuais foi a forma encontrada pelo constituinte para “pôr um freio à multiplicação”⁵⁸⁴ de impostos e contribuições securitárias⁵⁸⁵, tratando-se de um “ato normativo que exige *quorum* qualificado”⁵⁸⁶. São no mesmo sentido as lições de Geraldo Ataliba, para quem “a Constituição quer proteger o universo dos contribuintes”⁵⁸⁷ quando exige a lei complementar para a instituição de novas figuras tributárias, dentre as quais os tributos residuais, dizendo que é só por maioria que o tributo poderá ser instituído.

Isso porque, em conformidade com a expressão do art. 69 da CF/88, as leis complementares “serão aprovadas por maioria absoluta”, exigindo, assim, a aprovação pelo “primeiro número inteiro acima da metade”⁵⁸⁸ dos membros das duas Casas do Congresso Nacional (Câmara dos Deputados e Senado Federal).

Com efeito, Orlando Soares define a maioria absoluta como a “metade mais um, dentre a totalidade dos membros dos referidos órgãos legiferantes”⁵⁸⁹. Entretanto, como alerta José Afonso da Silva, mostra-se equivocada a expressão “metade mais um”, eis que será impossível apurar a maioria absoluta “quando a Câmara se compuser de número ímpar de membros”⁵⁹⁰. Sob esta perspectiva que é mais apropriado defini-la como o primeiro número inteiro acima da metade dos membros do Congresso.

⁵⁸⁴ CARRAZZA, 2010, p. 1012.

⁵⁸⁵ Cumpre esclarecer que os trechos acima transcritos de Carrazza (2010) foram delineados especificamente em análise específica do art. 154, I, CF/88 restringindo-se aos impostos residuais. Contudo, o raciocínio delineado se aplica integralmente às contribuições securitárias, eis que o constituinte igualmente impôs como obstáculo à criação de novas contribuições a lei complementar ao fazer expressa remissão ao art. 154, I, CF/88.

⁵⁸⁶ CARRAZZA, 2010, p. 1012.

⁵⁸⁷ ATALIBA, 1989, p. 92.

⁵⁸⁸ SILVA, 2006, p. 519.

⁵⁸⁹ SOARES, Orlando. **Comentários à Constituição da República Federativa do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996-1997. p. 395).

⁵⁹⁰ SILVA, 2006, p. 519.

Importante é se atentar para o fato de que, diferentemente da maioria simples, o número de membros do Congresso exigido para a aprovação da lei complementar independe do número de presentes na sessão de votação, considerando-se o número total de congressistas. Assim, tem-se⁵⁹¹:

Quadro 9
Quóruns de aprovação legislativa (maioria simples X maioria absoluta)

Quórum	SENADO (Número de Senadores: 81)	CÂMARA (Número de Deputados Federais: 513)
Maioria simples	A maioria, presente a maioria absoluta dos senadores	A maioria, presente a maioria absoluta dos deputados
Maioria absoluta	41 votos	257 votos

Como salienta José Afonso da Silva, o procedimento legislativo das leis complementares só difere do “procedimento de formação da lei ordinária na exigência do voto da maioria absoluta das Casas, para sua aprovação (art. 69), sendo, pois, formadas por procedimento ordinário com *quorum* especial”⁵⁹².

Desta forma, o procedimento legislativo para a expedição das leis complementares possui todas as fases do procedimento legislativo ordinário, com a apresentação do projeto, sua aprovação pelas comissões permanentes, a discussão e a votação em plenário pelas duas Casas, bem como a correspondente sanção e promulgação⁵⁹³.

Contudo, importante é salientar que o fato de uma lei ordinária ser aprovada por maioria absoluta não implica sua conversão em lei complementar. Isso porque, além do *quorum* qualificado, a lei complementar é caracterizada pela especificação de ordem material, sendo-lhe afetadas matérias pela Constituição que não podem ser disciplinadas por lei ordinárias. Nas palavras de José Souto Maior Borges “sob o aspecto substancial ou de conteúdo, constituem matérias sob reserva da lei complementar todas as que são revestidas desta específica competência legislativa pelo texto constitucional”⁵⁹⁴.

⁵⁹¹ Informações extraídas do endereço eletrônico do Senado Federal. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/glossario-legislativo/quorum-de-votacao>>. Acesso em 13 jan. 2014.

⁵⁹² SILVA, 2006, p. 531.

⁵⁹³ Silva (2006, p. 529-530) indica a presença de cinco fases legislativas próprias do procedimento ordinário, igualmente aplicável ao procedimento das leis complementares: (i) a introdutória, com a apresentação do projeto; (ii) o exame do projeto pelas comissões permanentes; (iii) a das discussões no plenário da Casa onde o projeto foi apresentado, em regra a Câmara dos Deputados, com exceção dos projetos propostos por Senador ou Comissão do Senado; (iv) a decisória, com a votação; se aprovado por maioria absoluta dos membros da Casa, será remetido para a outra Casa na qual ocorrerá a (v) revisão, oportunidade na qual passará igualmente pela aprovação das comissões permanentes e do plenário e, se aprovado, será remetido para a sanção e promulgação.

⁵⁹⁴ BORGES, José Souto Maior. Hierarquia e sintaxe constitucional da lei complementar tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 150, p. 67, mar. 2008.

Conforme definido por Célio de Freitas Batalha, a lei complementar

[...] por natureza, é manifestação de ordem jurídica de cunho nacional, cujo regime e conteúdo material não podem ser identificados com os de outras espécies normativas, já que atua em campo próprio, a partir de processos legislativo característico, marcado pelo requisito da maioria absoluta para sua aprovação, conforme art. 69 da Carta.⁵⁹⁵

Insta salientar que, como já evidenciando quando do tratamento das imunidades tributárias⁵⁹⁶, entende-se em conformidade com o raciocínio de José Souto Maior Borges⁵⁹⁷ e Paulo de Barros Carvalho⁵⁹⁸, que não é necessário constar expressamente na Constituição o termo “complementar” para que se trate de matéria reservada à lei complementar. Com efeito, o termo “lei” no texto constitucional poderá se referir, a depender da matéria, à reserva de lei complementar⁵⁹⁹.

É exatamente o que ocorre com o art. 195, §4º, CF/88 que, ao indicar o termo “lei” se refere à lei complementar ao fazer a expressa remissão ao art. 154, I, CF/88, exigindo a adimplência de todos os requisitos para o exercício da competência residual dos impostos.

Esse raciocínio está em conformidade com o julgamento exarado no RE 596.177, proferido em sede de repercussão geral, no qual os Ministros do STF, por unanimidade, concluíram pela “necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social”⁶⁰⁰.

Com efeito, especificamente em matéria tributária, aponta-se primeiramente que a instituição dos tributos residuais (art. 154, I e art. 195, §4º, CF/88) e dos empréstimos compulsórios (art. 148, CF/88) são matérias com a reserva de lei complementar, não sendo

⁵⁹⁵ BATALHA, Célio de Freitas. Lei Complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano 13, n. 49, p. 122, jul./set. 1989.

⁵⁹⁶ Item 3.4.1 do Capítulo III.

⁵⁹⁷ BORGES, 2008, p. 67.

⁵⁹⁸ CARVALHO, P., 2011, p. 261-262.

⁵⁹⁹ Em sentido contrário do aqui defendido, João Ernesto Aragonês Vianna entende que quando a Constituição pretendeu exigir lei complementar ela o fez expressamente, sendo que “a expressão ‘lei’ na parte final do dispositivo [art. 195, §7º] está a indicar a necessidade de mera lei ordinária” (VIANNA, 2007, p. 152-153).

⁶⁰⁰ Trecho da ementa do Recurso Extraordinário 596.177, proferido com fulcro nas conclusões alcançadas no Recurso Extraordinário 363.852, nos quais os Ministros do Supremo Tribunal federal concluíram, por unanimidade, que é inconstitucional o art. 1º da Lei 8.540/1992 que instituiu a contribuição social sobre a comercialização da produção do empregador rural, por se tratar de uma nova fonte de custeio da seguridade social não veiculada em lei complementar. (BRASIL, STF, RE 596.177, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, publicado em 29/08/2011).

suscetíveis de ser objeto de lei ordinária⁶⁰¹.

Isso significa, à luz do princípio da legalidade⁶⁰², que **todas as regras de conduta para a instituição dos tributos residuais e dos empréstimos compulsórios devem constar da lei complementar**. Especificamente em se tratando das contribuições securitárias residuais, deverá constar deste instrumento tanto a regra matriz de incidência tributária, como a regra de conduta de destinação, especificando a finalidade da Seguridade Social para a qual o produto da arrecadação da contribuição será destinado⁶⁰³.

Insta apontar que, além dos tributos cuja instituição deve ser feita por lei complementar, o art. 146 da CF/88 veicula distintas matérias de ordem tributária que são afetadas à lei complementar. Este dispositivo acabou por positivar a denominada corrente tricotômica⁶⁰⁴, reconhecendo as três funções da lei complementar em matéria tributária: além da já mencionada disciplina das limitações constitucionais ao poder de tributar⁶⁰⁵ (inciso II), somente poderão ser disciplinados por lei complementar os “conflitos de

⁶⁰¹ Cumpre salientar que, em se tratando de competência residual, não é relevante tratar da questão em torno da hierarquia da lei complementar e ordinária eis que, neste campo, a “lei complementar é de competência privativa da União - o campo de quem está só” (BORGES, 2008, p. 70). Para análise de alguns dos posicionamentos acerca da posição hierárquica da lei complementar *vide*: Velloso (2003, p. 10) e Carvalho (2011, p. 263-265), no sentido da superioridade hierárquica da lei complementar quando for fundamento de validade formal ou material da lei ordinária; Batalha (1989, p. 125) pela inexistência de hierarquia por possuírem “campo perfeitamente delimitado para atuação” e MACHADO, Hugo de Brito. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 113 e BALLEIRO; DERZI, 2013, p. 5 pela superioridade hierárquica da lei complementar.

⁶⁰² Quanto ao princípio da legalidade e à necessidade da identificação na lei instituidora do tributo de todos os elementos da regra matriz de incidência e da norma de conduta de destinação, *vide* os itens 3.4 e 3.4.2 do Capítulo III.

⁶⁰³ *Vide* itens 3.3 a 3.5 do Capítulo III.

⁶⁰⁴ Em razão da expressão do art. 19, § 1º da Constituição de 1967, no sentido de que a “lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário”, a doutrina pátria se dividiu em duas correntes quanto às funções da lei complementar, denominadas de correntes dicotômica e tricotômica. Como relatado por Carlos Velloso, para a corrente dicotômica a lei complementar possui duas funções, “editar normas gerais de direito tributário sobre (a) conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e (b) regular as limitações constitucionais à tributação”. Por sua vez, a corrente tricotômica sustenta que a lei complementar possui três funções, “(a) emitir normas gerais de direito tributário; (b) dispor sobre conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar” (VELLOSO, 2003, p. 10). Com a promulgação da CF/88, entende-se que foi expressamente adotada a corrente tricotômica com a segregação das três funções da lei complementar nos incisos do art. 146 da CF/88. Contudo, é importante frisar que, mesmo à luz da Constituição Federal de 1988, Ataliba (1989, p. 92), Carvalho (2011, p. 267-268) e Carrazza (2010, p. 967) continuaram a defender a posição da corrente dicotômica. No raciocínio destes autores, as normas gerais que ultrapassem as duas funções da lei complementar (regular os conflitos de competência e as limitações constitucionais ao poder de tributar) são normas que acabam por efetivamente afetar o poder de tributar dos entes federados, cujo único limite para o exercício da competência e para a administração de sua arrecadação é a Constituição. Entretanto, considerando-se a expressão do art. 146 da CF/88 e a importância das normas gerais de direito tributário para padronizar entre os entes federados o tratamento de relevantes questões como o lançamento, a decadência e a prescrição, constantes do Código Tributário Nacional, adota-se neste trabalho o entendimento da corrente tricotômica.

⁶⁰⁵ *Vide* itens 3.4.1 e 3.4.2 do Capítulo III.

competência [...] entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios” (inciso I) e as “normas gerais em matéria de legislação tributária” (inciso III).

Sob esta perspectiva que afirma-se que, como qualquer tributo, as contribuições, inclusive as residuais, deverão observar a lei complementar que trata das normas gerais especificamente quanto à definição dos tributos e de suas espécies, de obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários⁶⁰⁶. Atualmente, esta função é desempenhada pelo CTN, recepcionado pela CF/88 com o *status* de lei complementar, não obstante ter sido originariamente editada como lei ordinária (Lei 5.172/66). Como frisa Misabel de Abreu Machado Derzi:

[...] No seu todo, o Código Tributário Nacional, tendo sobrevivido à Constituição de 1967 e à Emenda Constitucional n.º 01, de 1969, também foi recepcionado pela Constituição de 1988, em suas linhas gerais. Lei Complementar no sentido meramente material, o Código Tributário Nacional continua tendo a função e o papel de complexo de normas gerais, e, como já apontara ALIOMAR BALEEIRO, permanece eficaz e obriga a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios⁶⁰⁷.

Contudo, consoante delineado por Paulo Ayres Barreto⁶⁰⁸, a função da lei complementar de definir a base de cálculo, o fato gerador e os contribuintes, em função da expressão do art. 146, III, ‘b’, da CF/88, apenas se aplica aos impostos, não se estendendo às contribuições em geral, tratando-se de uma classe tributária distinta dos impostos. Com isso, **com exceção das contribuições residuais cuja instituição por lei complementar é exigida pelo art. 195, §4º, combinado com o art. 154, I, da CF/88**, a definição dos elementos da regra matriz de incidência das contribuições em geral pode ser realizada apenas por lei ordinária.

Assim, em função da expressa remissão ao art. 154, I, da CF/88, as contribuições residuais previstas no art. 195, §4º, CF/88 devem ser instituídas por lei complementar, instrumento normativo com *quorum* específico (maioria absoluta). Isso significa que todas as regras de conduta sejam veiculadas neste instrumento, devendo constar na lei complementar tanto os elementos da regra matriz de incidência, como os da regra de destinação, sob pena de invalidade da contribuição residual instituída.

⁶⁰⁶ ÁVILA, 2003, p. 326.

⁶⁰⁷ BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 4.

⁶⁰⁸ BARRETO, P., 2005, p. 526-527.

CAPÍTULO V

AS MATERIALIDADES PASSÍVEIS DE COMPOR A HIPÓTESE TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS

5.1 Os fatos jurídicos excluídos da competência residual das contribuições: as materialidades previstas no texto constitucional

Em conformidade com o raciocínio delineado no item 3.6 do Capítulo III, o exercício da competência residual das contribuições possui dois limites, ou duas normas de estrutura material, que devem ser observados quando da eleição do fato que irá compor o critério material do antecedente normativo da regra matriz de incidência.

O primeiro limite é depreendido da leitura do art. 195, §4º CF/88, que garantiu ao legislador complementar a possibilidade de instituir “outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social”. Com a expressão *outras fontes*, o legislador constituinte exigiu que o fato descrito no antecedente normativo da regra matriz de incidência das contribuições securitárias residuais seja diferente daqueles fatos já indicados no art. 195 da CF/88⁶⁰⁹.

Pela leitura deste dispositivo, são identificadas as seguintes *fontes* que, compreendidos na competência impositiva, são excluídos da competência residual da União para o financiamento da seguridade social⁶¹⁰:

- Pagar ou creditar folha de salários ou outros rendimentos do trabalho (art. 195, I, ‘a’ e II CF/88);
- Faturamento (art. 195, I, ‘b’ e 239 CF/88);
- Receita (art. 195, I, ‘b’ CF/88);

⁶⁰⁹ Como indicado no item 3.6 do Capítulo II, o Ministro Carlos Velloso, quando da relatoria do RE 228.321, entendeu que, para a validade da contribuição residual, é necessário que ela não possua o mesmo fato gerador e as mesmas bases de cálculo das contribuições previstas no art. 195: “Tem-se contribuições sociais oriundas de “outras fontes” cuja criação segue a regra da competência residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no §4º do art. 195.” (BRASIL, STF, RE 228.321, Plenário, Relator Ministro Carlos Velloso, julgado em 01/10/1998, publicado em 20/05/2003)

⁶¹⁰ Alguns destes fatos jurídicos já são suscetíveis de serem tributados pela União Federal por impostos, especialmente o imposto sobre a importação (art. 153, I, CF/88) e o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III, CF/88). Trata-se de *bis in idem* autorizado expressamente na Constituição, sendo a mesma riqueza tributada pelo mesmo ente por meio de duas espécies tributárias distintas.

- Lucro (art. 195, I, 'c', CF/88);
- Receita de concursos de prognósticos (art. 195, III, CF/88);
- Importação de bens ou serviços do exterior (art. 195, IV, CF/88);
- Resultado na comercialização da produção rural (art. 195, § 8º, CF/88).

Em sentido contrário ao aqui proposto, Sérgio Pinto Martins⁶¹¹ entende que as contribuições residuais podem ter a mesma materialidade de outras contribuições securitárias eis que, para o autor, “a nova exação para custear a Seguridade Social não pode ser idêntica a outros impostos existentes no sistema, mas não em relação a outras contribuições”⁶¹².

O raciocínio é delineado a partir da leitura do inciso I do art. 154 da CF/88 que, para o autor, veda que os tributos residuais tenham fato gerador ou base de cálculo que sejam “próprios dos impostos discriminados na Constituição”⁶¹³. Com isso, seria viável que as contribuições residuais se utilizassem da mesma materialidade de outras contribuições, sendo vedada apenas a adoção das materialidades dos impostos já existentes.

Entretanto, essa interpretação não traz uma compreensão sistemática da Constituição Federal, ignorando a expressão do próprio art. 195, §4º que exige que sejam instituídas *outras fontes* para financiamento da Seguridade Social, vedando a adoção das mesmas *fontes* já indicadas no art. 195, CF/88.

Ademais, o raciocínio proposto injustificadamente restringe a expressão final do art. 154, I da CF/88, vedando que os tributos residuais não atinjam os fatos geradores e bases de cálculo dos *impostos* discriminados na Constituição, quando este dispositivo indica que a impossibilidade do exercício da competência residual sobre *quaisquer dos fatos e bases de cálculos já previstas no texto constitucional*.

Com efeito, o segundo limite para a eleição do fato para compor a hipótese tributária das contribuições residuais consta da parte final do art. 154, I ao qual se remete o art. 195, §4º da CF/88, que vedou que as contribuições residuais tenham “fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados” na Constituição.

⁶¹¹ MARTINS, Sérgio Pinto. Exação da Seguridade Social criada pela Lei Complementar n.º 84/96. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Contribuições previdenciárias: questões atuais**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 202-203.

⁶¹² MARTINS, S., 1996, p. 203.

⁶¹³ Ibid., 1996, p. 202.

Além de Sérgio Pinto Martins⁶¹⁴, uma leitura restrita dessa expressão do art. 154, I é feita por Humberto Ávila⁶¹⁵, José Eduardo Soares de Melo⁶¹⁶ e pelo Ministro Sepúlveda Pertence em seu voto proferido no já mencionado⁶¹⁷ Recurso Extraordinário 228.321, entendendo que os tributos residuais não podem incidir sobre *impostos* discriminados na Constituição. Não obstante reconhecer a importância do art. 154, I, da CF/88 para as contribuições residuais, o Ministro Sepúlveda Pertence entende que

[...] as **novas** contribuições sociais - instituição autorizada no art. 195, § 4º, da CF - não podem constituir duplicação substancial não apenas das contribuições enumeradas no **caput** em relação às quais hão de construir “outras fontes” de financiamento do sistema -, mas também dos **impostos discriminados na Constituição**, aí, por força da observância imposta ao art. 154, I, da mesma Carta. (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence. RE 228.321, Plenário, Relator Ministro Carlos Velloso, julgado em 01/10/1998, D.J 20/05/2003) (grifo nossos).

Contudo, a amplitude da redação da parte final do art. 154, I, indicando que os tributos residuais podem ser instituídos desde que *não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição*, denota que é vedada a eleição de qualquer dos fatos já identificados para quaisquer dos tributos constantes do texto constitucional, a fim de afastar a bitributação ou o *bis in idem* com tributos residuais.

É o que entende Fabiana Del Padre Tomé, a qual evidencia que este dispositivo “visa a impedir, além da invasão de competências, a pluralidade de incidências tributárias sobre a mesma hipótese”⁶¹⁸.

Ora, se pela rígida repartição de competências⁶¹⁹ o legislador constituinte garantiu a cada ente federado a sua parcela de atuação em matéria tributária, especificando, no exercício da competência impositiva, as matérias sobre as quais os impostos e as contribuições securitárias podem ser instituídos, **na competência residual apenas poderiam ser tributados aqueles fatos que não foram por ele previstos no texto constitucional**. Esse raciocínio decorre do próprio nome da competência residual: aquilo que é resíduo, que não tenha sido previsto na Constituição Federal⁶²⁰.

Assim, com fulcro na parte final do art. 154, I, da CF/88, as contribuições residuais não podem ser instituídas sobre fatos geradores ou bases de cálculo dos *tributos* já identificados na Constituição.

⁶¹⁴ MARTINS, S., 1996, p. 202-203.

⁶¹⁵ ÁVILA, 2003, p. 323.

⁶¹⁶ MELO, 2010, p. 271.

⁶¹⁷ Vide item 3.6 do Capítulo III.

⁶¹⁸ TOMÉ, 2002, p. 120.

⁶¹⁹ Vide item 1.2 do Capítulo I.

⁶²⁰ Conforme item 1.1.2 do Capítulo I, quando da definição da competência residual.

Consoante mencionado no item 3.4 do Capítulo III deste trabalho, o termo *fato gerador* utilizado no art. 154, I da CF/88 se refere ao antecedente normativo da regra matriz de incidência, a hipótese tributária, com a descrição de uma ação suscetível de ocorrer em determinada circunstância de espaço e de tempo. Por sua vez, a *base de cálculo* é aquele elemento constante do critério quantitativo da regra matriz, como uma grandeza necessária à mensuração da hipótese (perspectiva mensurável do fato descrito).

Ao indicar a impossibilidade de o legislador complementar utilizar-se de fato gerador ou base de cálculo já previsto no texto constitucional, o art. 154, I da CF/88 afastou a possibilidade de tributação pelas contribuições residuais daquelas matérias ou materialidades já previstas no texto constitucional, sejam elas vinculadas ou não.

Nesta linha de raciocínio, na hipótese de eleição de uma materialidade vinculada, almejando a instituição de uma contribuição vinculada e referível, o legislador complementar não poderá se valer das materialidades das taxas e das contribuições de melhoria, tributos vinculados identificados no texto constitucional.

De igual forma, por se tratarem de ações suscetíveis de serem tributadas pelas taxas na forma do art. 145, II, da CF/88, as contribuições residuais não poderão ser instituídas em “razão do exercício do poder de polícia”, nem mesmo pela prestação “de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”, que sejam utilizados de forma efetiva ou potencial.

Além disso, não poderá a contribuição residual ser instituída em decorrência da realização “de obras públicas” (art. 145, III, CF/88), tributada apenas pelas contribuições de melhoria, ou mesmo em razão da prestação de serviço de iluminação pública, fato passível de tributação apenas pelas contribuições previstas no art. 149-A, da CF/88.

Sob esta mesma perspectiva, se o legislador complementar optar pela instituição de uma contribuição residual não vinculada (referível ou não referível), não poderá se valer das materialidades ou das bases de cálculo dos impostos já discriminados no texto constitucional para quaisquer dos entes federados (artigos 153, 155 e 156, CF/88), como tributos não vinculados, quais sejam:

- A propriedade: territorial rural (art. 153, VI, CF/88), predial, territorial urbana (art. 156, I, CF/88) e de veículos automotores (art. 155, III, CF/88);
- A renda ou os proventos de qualquer natureza (art. 153, III, CF/88);
- Operações que envolvam produtos industrializados (art. 153, IV, CF/88), de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V,

CF/88), relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (art. 155, II, CF/88) e referentes a serviços de qualquer natureza (art. 156, III, CF/88)

- Grandes fortunas (art. 153, VII, CF/88);
- A transmissão: por *causa mortis* ou doação de quaisquer bens ou direitos (art. 155, I, CF/88) e *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, bens imóveis, por natureza ou acessão física, e direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (art. 156, II, CF/88).

Neste ponto, cumpre salientar que todas as materialidades não vinculadas acima indicadas, inclusive aquelas referentes ao art. 195 da CF/88, foram indicadas em conformidade com a expressão da Constituição, não estando veiculadas no formato completo do critério material da hipótese tributária (verbo + complemento).

Isso porque, a CF/88 não identificou expressamente qual o verbo correspondente à materialidade que deve necessariamente compor a hipótese tributária destas contribuições⁶²¹. Nas palavras de Marco Aurélio Greco “a CF/88 aponta as materialidades que podem ser atingidas pela tributação, mas não os eventos a ela relativos que darão efetivo ensejo à exigência tributária”⁶²²

Com efeito, as matérias indicadas são suscetíveis de incitar distintas ações dos contribuintes⁶²³, que serão eleitas pelo legislador pátrio quando da instituição dos impostos ou das contribuições securitárias no exercício da competência impositiva. Continuando nas lições de Marco Aurélio Greco “o mesmo pressuposto de fato (por abranger parcela da realidade, em si mesma, multifacetada), pode ser captado de diversos ângulos distintos. Ou seja, o mesmo pressuposto de fato pode comportar a definição em lei de vários fatos

⁶²¹ Em sentido contrário, Roque Antônio Carrazza para quem a CF/88 “apontou a hipótese de incidência possível” de todos os tributos, trazendo uma verdadeira “*norma padrão de incidência* do tributo, pré-traçada na Constituição” (CARRAZZA, 2010, p. 524).

⁶²² GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 106.

⁶²³ Evidenciando os distintos verbos suscetíveis de serem empregados, leciona Paulo de Barros Carvalho que “com a sedimentação que o passar do tempo naturalmente propicia, estimaríamos melhor considerar os procedimentos humanos em consonância com a teoria clássica dos movimentos, de origem aristotélica, que os divide em três categorias básicas: movimentos voluntários, involuntários e reflexos. A cada qual corresponderia um grupo de verbos, denotadores dos diversos comportamentos. Nesse quadro imenso, qualquer forma de manifestação estará certamente contida, possibilitando a livre escolha do objeto da disciplina jurídica” (CARVALHO, P., 2011, p. 325). Contudo, o verbo a ser escolhido deve ser um “verbo pessoal e de predicação incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento” (CARVALHO, P., 2011, p. 326).

geradores diferentes”⁶²⁴. Com isso, **quaisquer das ações dos contribuintes relacionadas àqueles fatos especificados no texto constitucional não poderão ensejar a criação de tributos residuais.**

Assim, o legislador complementar apenas poderá instituir tributos residuais sobre materialidades que sejam distintas daquelas indicadas para os demais tributos vinculados e não vinculados constantes do texto constitucional em razão da expressão da parte final do art. 154, I, CF/88.

Especificamente quanto às materialidades dos impostos de competência dos Estados e Municípios, um argumento adicional para afastar a tributação pelas contribuições residuais é trazido por Paulo de Barros Carvalho⁶²⁵, Paulo Ayres Barreto⁶²⁶, Luís Eduardo Schoueri⁶²⁷, Roque Antônio Carrazza⁶²⁸, Estevão Horvath⁶²⁹, José Eduardo Soares de Melo⁶³⁰ e Fabiana Del Padre Tomé⁶³¹, com fulcro na rígida repartição de competências adotada pela CF/88 e para a preservação do federalismo⁶³².

Isso porque, como já dito e em consonância com o delineado no item 1.2 do Capítulo I deste trabalho, com a rígida repartição de competências e a identificação das materialidades específicas passíveis de serem tributadas por cada pessoa política, a Constituição Federal vedou ao ente federado “atingir concretamente manifestação de riqueza que não seja compatível com a que foi escolhida” pela Constituição Federal de 1988 “como exteriorização de capacidade contributiva”⁶³³.

Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, “não seria tolerável que a União, para satisfazer seus gastos na área social, invadisse manifestação de capacidade contributiva reservada pelo contribuinte para que os Estados, Distrito Federal e Municípios possam

⁶²⁴ GRECO, 2004, p. 107.

⁶²⁵ CARVALHO, 2011, p. 283; 2009, p. 241.

⁶²⁶ BARRETO, P., 2011a, p. 103-104.

⁶²⁷ SCHOUERI, 2011, p. 204.

⁶²⁸ CARRAZZA, 2010, p. 672-673.

⁶²⁹ HORVATH, Estevão. Contribuições de Intervenção no domínio econômico. São Paulo: Dialética, 2009. p. 101.

⁶³⁰ MELO, 2010, p. 270.

⁶³¹ TOMÉ, 2002, p. 120-121.

⁶³² Paulsen (2003, p. 380-381) e Gama (2003, p. 208) entendem pela possibilidade de incidência das contribuições especiais sobre as materialidades dos impostos estaduais e municipais. Contudo, estes autores não trouxeram considerações específicas quando às contribuições residuais, que possuem a previsão específica do art. 154, I, CF/88 afastando a bitributação. No raciocínio de Tácio Lacerda Gama, a Constituição apenas divide as materialidades dos impostos entre os entes federados, não utilizando “uma referência genérica como ‘tributo’, tampouco há referência alguma às ‘contribuições’” (GAMA, 2003, p. 208).

⁶³³ SOUZA, H., 2005, p. 261.

instituir seus impostos”⁶³⁴. Tal invasão de competência “representaria o primeiro passo para o total aniquilamento do atual Estado federal brasileiro”⁶³⁵.

Assim, à luz da rígida repartição de competências, com a identificação pela Constituição da manifestação de capacidade contributiva objetiva a ser atingida por cada ente federado pelos impostos, a limitação das competências residuais tem como finalidade “evitar que mais de uma pessoa jurídica de direito público sugue recursos de uma mesma manifestação da capacidade contributiva”⁶³⁶.

Com isso, além da previsão do art. 154, I, da CF/88, entende-se que não poderá a União atingir, por meio de contribuições residuais não vinculadas (referíveis ou não), a manifestação de capacidade contributiva concedida aos Estados, Distrito Federal e Municípios sob pena de, potencialmente⁶³⁷, prejudicar a autonomia financeira destes entes federados e, por conseguinte, o próprio federalismo.

Por sua vez, quanto à impossibilidade de a União se valer da mesma materialidade dos impostos de sua competência, é essencial ainda afastar o argumento veiculado pelo Ministro Carlos Velloso no RE 228.321 no sentido de que, tratando-se de uma contribuição, ainda que residual, “a Constituição não proíbe a coincidência de sua base de cálculo com a do imposto, o que é vedado relativamente às taxas”⁶³⁸.

Com efeito, ainda que a Constituição não tenha especificado a materialidade de grande parte das contribuições especiais, não vedando a sua incidência sobre as materialidades dos impostos da União, ou mesmo tenha garantido expressamente o *bis in idem* entre impostos e algumas das contribuições securitárias, **isso não significa que as contribuições residuais poderão ter a mesma materialidade dos impostos federais.**

Pelo contrário, tratando-se de contribuições residuais, a CF/88 traz expressa previsão afastando a bitributação e o *bis in idem* na parte final do art. 154, I, vedando a utilização das mesmas materialidades já discriminadas no texto constitucional.

⁶³⁴ SCHOUERI, 2011, p. 204.

⁶³⁵ CINTRA; LOPES FILHO, 2003, p. 151.

⁶³⁶ SCHOUERI, 1998, p. 106.

⁶³⁷ Carlos César Sousa Cintra e Juraci Mourão Lopes Filho afastam o argumento do prejuízo da autonomia financeira dos entes federados, pois, para eles a criação de uma contribuição “em nada interfere nos recursos pertencentes aos estados, DF e municípios por conta do exercício da atividade de tributação”(CINTRA; LOPES FILHO, 2003, p. 149).

Contudo, a exigência de uma contribuição sobre um mesmo fato ou com a mesma base de cálculo de um imposto municipal ou estadual tem o potencial de prejudicar aquela manifestação de riqueza. É o que se pode imaginar quando a conjugação do ônus da contribuição e do imposto municipal/estadual se mostrar excessivamente onerosa a ponto de prejudicar o próprio recolhimento de um ou dos dois tributos.

⁶³⁸ BRASIL, STF, Trecho do voto do Ministro Relator Carlos Velloso. RE 228.321, Plenário, julgado em 01/10/1998, publicado em 20/05/2003.

Assim, para a instituição das contribuições residuais, o legislador complementar deverá observar os dois limites constantes do texto constitucional, devendo eleger uma materialidade que seja diferente daquelas (i) já previstas no art. 195, da CF/88; e (ii) indicadas para os demais tributos vinculados e não vinculados constantes da Constituição. Para facilitar a visualização das materialidades vedadas para o exercício da competência residual, apresenta-se abaixo um breve resumo esquemático:

Quadro 10

As espécies de contribuições securitárias e as materialidades vedadas ao exercício da competência residual

Espécie de contribuição de seguridade social	Materialidades vedadas no exercício da competência residual
Vinculadas e Referíveis	<ul style="list-style-type: none"> • Prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, utilizados de forma efetiva ou potencial (art. 145, II, CF/88); • Exercício do poder de polícia (art. 145, II, CF/88); • Realização de obras públicas (art. 145, III, CF/88); e • Prestação de serviço de iluminação pública (art. 149-A, CF/88).
Não vinculadas e Referíveis	<ul style="list-style-type: none"> • Pagar ou creditar folha de salários e demais rendimentos do trabalho (art. 195, I, 'a' e II, CF/88); • Faturamento (art. 195, I, 'b' e 239, CF/88); • Receita (art. 195, I, 'b', CF/88); • Lucro (art. 195, I, 'c', CF/88); • Receita de concursos de prognósticos (art. 195, III, CF/88); • Importação de bens ou serviços do exterior (art. 195, IV, CF/88). • Resultado na comercialização da produção rural (art. 195, § 8º, CF/88). • Propriedade: territorial rural (art. 153, VI, CF/88), predial, territorial urbana (art. 156, I, CF/88) e de veículos automotores (art. 155, III, CF/88); • Renda ou proventos de qualquer natureza (art. 153, III, CF/88); • Operações: que envolvam produtos industrializados (art. 153, IV, CF/88), de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V, CF/88), relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 155, II, CF/88) e referentes a serviços de qualquer natureza (art. 156, III, CF/88)
Não vinculadas e Não referíveis	<ul style="list-style-type: none"> • Grandes fortunas (art. 153, VII, CF/88); • Transmissão: por <i>causa mortis</i> ou doação bens ou direitos (art. 155, I, CF/88), ou <i>inter vivos</i>, a qualquer título, por ato oneroso, bens imóveis, por natureza ou acessão física, e direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (art. 156, II, CF/88).

5.2 Considerações quanto às materialidades previstas no texto constitucional

Como visto, a CF/88 traz uma série de materialidades que não poderão compor o critério material ou servir de base de cálculo no critério quantitativo da regra matriz de incidência das contribuições residuais.

Consoante firmado no item 1.2.1 do Capítulo I, constata-se que as materialidades indicadas no texto constitucional denotam verdadeiros conceitos, cuja construção demanda uma cuidadosa e minuciosa tarefa interpretativa com fulcro no texto constitucional. Esta construção se respalda em uma interpretação estática, considerando-se os textos legais

vigentes à época da promulgação da Constituição, avaliando-se a sua recepção ou não pelo texto constitucional.

Não tendo a pretensão de enfrentar todas as materialidades indicadas no item anterior, até mesmo por demandar uma dissertação própria sobre cada uma das matérias, fez-se um corte no estudo aqui proposto para buscar identificar os conceitos referentes às matérias relevantes para a identificação de materialidades residuais e para a discussão que envolve as contribuições residuais.

Do mesmo modo, visando a trazer considerações gerais quanto às materialidades não vinculadas indicadas no texto constitucional, serão feitos breves apontamentos quanto aos índices de capacidade contributiva objetiva, quais sejam: a renda, o consumo e o patrimônio. Trata-se daqueles eventos que, denotando capacidade contributiva objetiva, demonstram a aptidão do contribuinte para concorrer às despesas públicas, tendo sido eleitos pelo legislador constituinte para repartir as riquezas tributáveis entre os entes federados, na rígida repartição de competências tributárias mencionada no item 1.2 do Capítulo I.

Ainda, considerando a discussão quanto à constitucionalidade das contribuições residuais⁶³⁹ incidentes sobre a comercialização da produção rural das pessoas jurídicas, será analisado o conceito de resultado da comercialização da produção. Essa discussão está intimamente atrelada aos conceitos de receita e faturamento indicados no art. 195, I, 'b' e 'c' da CF/88, cuja conceituação é igualmente relevante para a avaliação das contribuições residuais incidentes sobre as atividades das cooperativas (art. 22, IV, da Lei 8.212/91).

Por fim, será avaliada a relação de referibilidade presente nas contribuições securitárias vinculadas e referíveis para viabilizar a identificação de materialidades vinculadas que seriam passíveis de compor o critério material da hipótese tributária das contribuições residuais.

5.2.1 Os índices econômicos de capacidade contributiva objetiva: a renda, a circulação de riquezas e o patrimônio

Como já dito⁶⁴⁰, o fato que irá compor o critério material da hipótese tributária dos tributos não vinculados será um fato dotado de conteúdo econômico, da “esfera econômica

⁶³⁹ Vide Capítulo VII.

⁶⁴⁰ Vide itens 1.2 do Capítulo I, 3.4 e 3.4.3.2 do Capítulo III.

do contribuinte”, que denote capacidade contributiva objetiva. Como já mencionado neste trabalho e sedimentado no item 3.4.3.2 do Capítulo III, denomina-se de capacidade contributiva absoluta ou objetiva essa aptidão demonstrada pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas.

Como aponta Regina Helena Costa⁶⁴¹, no direito tributário são considerados três índices de capacidade contributiva objetiva: a renda, o patrimônio e o consumo. É igualmente o que indica Enrico de Mita, para quem “os fatos economicamente relevantes, tomados majoritariamente em consideração pela lei tributária, são o *patrimônio* (riqueza possuída), a *renda* (riqueza adquirida), a transferência, o consumo de riqueza”⁶⁴²

Sob a perspectiva econômica, estas riquezas (patrimônio, consumo e renda) acabam por visar, de alguma forma, à renda ou ao patrimônio. Na primeira perspectiva, frisa Rubens Gomes de Souza:

É tão antiga como consagrada a doutrina que vê em todas as possíveis hipóteses de incidência tributária o atingimento da renda, seja ela a: a) renda produzida, mas anteriores ao processo de sua distribuição, e, sobretudo, anteriores ao seu consumo ou reinvestimento. O Imposto de Renda Pessoa Jurídica, por exemplo; b) renda distribuída, que atingem a renda na fase seguinte do processo econômico, mas que são ainda anteriores ao seu destino final de reinvestimento ou consumo. O Imposto de Renda Pessoa Física, por exemplo; c) renda poupada ou reinvestida, onde cabem os impostos sobre inversão de capitais. O Imposto sobre Operações Financeiras, por exemplo; d) e, finalmente, renda consumida, que são os impostos aduaneiros e os impostos internos sobre o consumo e as vendas.⁶⁴³

Por sua vez, Paulo Ayres Barreto indica que o legislador constituinte, quando da repartição de competências tributárias, “poderia alcançar o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas de uma perspectiva estática (a sua manutenção como índice de capacidade econômica) e de uma perspectiva dinâmica, tendo em consideração os acréscimos patrimoniais verificados”⁶⁴⁴ Desta forma, as riquezas patrimônio, consumo e renda poderiam ser identificadas apenas como patrimônio, sob a perspectiva estática e dinâmica (com ou sem acréscimo patrimonial):

Analisando o rol de impostos cometidos à competência tributária da União, temos que: (i) o imposto territorial rural e o imposto sobre grandes fortunas são exemplos característicos de atribuição de competência que toma o patrimônio, a partir de sua perspectiva estática, como índice de capacidade econômica

⁶⁴¹ COSTA, R., 2003, p. 30.

⁶⁴² MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. Tradução Roberto Ferraz. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 231.

⁶⁴³ (SOUZA, Rubens Gomes de. *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 55-57 apud FERRAZ, 2006, p. 79-80).

⁶⁴⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 66.

[patrimônio]; (ii) os impostos de importação e exportação, sobre produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores imobiliários oneram o patrimônio, a partir de uma perspectiva dinâmica, independentemente da ocorrência de acréscimo patrimonial [consumo]; (iii) e, por fim, o imposto sobre a renda classifica-se como tributo em relação ao qual o patrimônio é onerado, a partir de uma perspectiva dinâmica, exigindo-se, para tanto, mutação que se constitua num acréscimo de patrimônio [renda].⁶⁴⁵

De toda forma, todos os autores apontam para a existência de três formas distintas de riquezas econômicas que são suscetíveis de serem tributadas pelos tributos não vinculados: (i) a riqueza acumulada ou estática (patrimônio); (ii) a circulação de riqueza (consumo e produção); e (iii) a riqueza adquirida ou acrescida (renda).

A existência destas três riquezas globais é igualmente depreendida das lições de Roberto Ferraz, ao evidenciar que cada uma destas riquezas denota uma capacidade contributiva objetiva diferente do contribuinte:

[...] pode-se dizer que nos impostos sobre o consumo o que se mede (pela base de cálculo) é a *capacidade contributiva instantânea* manifestada no ato do consumo. Já nos impostos sobre a renda o que se busca é a *capacidade contributiva global*, no imposto sobre o patrimônio buscar-se-ia a capacidade contributiva permanente do contribuinte, etc. Em cada tributo concreto uma base de cálculo e, conseqüentemente, uma faceta diferente de capacidade contributiva.⁶⁴⁶

O termo patrimônio abrange todo o “conjunto de *bens, de direitos e obrigações* apreciáveis economicamente, isto é, em dinheiro, pertencente a uma pessoa, natural ou jurídica, e constituindo uma *universalidade*”⁶⁴⁷. Ainda nas lições de De Plácido e Silva, “o patrimônio não significa simplesmente *riqueza*, pois que pode ser constituído de *direitos*, que não se mostrem de *valor positivo*, embora apreciáveis economicamente, ou possam resultar num valor econômico positivo”⁶⁴⁸

O patrimônio, assim, se refere ao conjunto de bens, direitos e obrigações passíveis de uma pessoa, apreciáveis economicamente sob uma perspectiva estática⁶⁴⁹. Esta noção de patrimônio pode ser depreendida da Lei 6.404/76, a lei das S/As (artigos 178 a 184-A), que indica que o patrimônio de uma sociedade anônima é composto tanto por seus bens (corpóreos ou incorpóreos), investimentos e direitos, que integram o ativo da pessoa jurídica, como por suas obrigações, encargos e riscos, que integram seu passivo.

⁶⁴⁵ Ibid., 2001, p. 67.

⁶⁴⁶ FERRAZ, R., 2006, p. 80.

⁶⁴⁷ SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. 22. ed. rev. e atual. por Nagib Slaibi Filho, Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 1.014.

⁶⁴⁸ SILVA, 2003, p. 1.015.

⁶⁴⁹ BARRETO, P., 2001, p. 66.

Atentando-se para a repartição de competências tributárias, constata-se que a riqueza *patrimônio* foi repartida entre todos os entes federados, sendo possível identificar as seguintes materialidades que se enquadram na noção de patrimônio:

- Propriedade territorial rural (competência da União – art. 153, VI, CF/88);
- Grandes fortunas (competência da União – art. 153, VII, CF/88);
- Transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (competência dos Estados e do Distrito Federal – art. 155, I, CF/88);
- Propriedade de veículos automotores (competência dos Estados e do Distrito Federal – art. 155, III, CF/88);
- Propriedade predial e territorial urbana (competência dos Municípios – art. 156, I, CF/88); e
- Transmissão “inter vivos” de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (competência dos Municípios – art. 156, II, CF/88).

A circulação de riquezas é igualmente um índice de capacidade contributiva que foi repartido entre todos os entes federados na CF/88. Em sua noção econômica⁶⁵⁰, a circulação abrange tanto as relações de consumo indicadas no Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078/90), referente aos destinatários finais das mercadorias e serviços, como as aquisições de materiais, produtos e serviços contratados ao longo de uma cadeia de produção. Refere-se, assim, à circulação econômica de riquezas produzidas e consumidas, como sintetizado por Patricia Madeira:

[...] a circulação econômica engloba tanto as fases elementares do ciclo econômico – produção e distribuição – como operações de circulação mais sofisticadas, em que a riqueza *produzida* por determinado agente econômico é *deslocada* para *fruição* de outrem. Equivale, portanto, à *circulação de riquezas*, que, como explicou Rubens Gomes de Sousa, compreende a *riqueza produzida* e a *riqueza consumida* no ciclo de operações que promovem o giro da economia.⁶⁵¹

⁶⁵⁰ Novamente nos valendo dos ensinamentos de De Plácido e Silva, o consumo “é a expressão que significa a utilização ou aproveitamento da utilidade de uma riqueza, tenha ou não o fim de satisfazer uma necessidade, ocorra ou não a destruição de seu valor”. Essa noção econômica do consumo abrange tanto o consumo voltado à “produção de novas riquezas”, por parte da indústria, como para a “satisfação de necessidades pessoais” pela compra ou aquisição da riqueza (SILVA, 2003, p. 362).

⁶⁵¹ MADEIRA, Patricia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. Orientador: Professor Doutor Alcides Jorge Costa . 2009. 165 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 15.

Considerando as materialidades indicadas no texto constitucional, é possível identificar aquelas que são voltadas à circulação de riquezas (produzidas e/ou consumidas):

- Importação de produtos estrangeiros (competência da União – art. 153, I, CF/88 e art. 195, IV, CF/88);
- Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (competência da União – art. 153, II, CF/88);
- Produtos industrializados (competência da União – art. 153, IV, CF/88);
- Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (competência da União – art. 153, V, CF/88);
- A receita e o faturamento (competência da União – art. 195, I, ‘b’, CF/88);
- O resultado da comercialização da produção rural (art. 195, § 8º, CF/88);
- Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (competência dos Estados – art. 155, II, CF/88); e
- Serviços de qualquer natureza (competência dos Municípios – art. 156, III, CF/88);

Por fim, a renda é uma riqueza cuja tributação foi garantida exclusivamente à União Federal. Com efeito, compete privativamente à União a tributação da renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III, CF/88).

Da mesma forma, como riquezas relacionadas à noção de renda, a folha de salário, os rendimentos do trabalho, o lucro e as receitas de concursos de prognósticos (art. 195, I a III, CF/88) são suscetíveis de serem tributados pelas contribuições securitárias, igualmente de competência privativa da União.

A renda se refere ao acréscimo patrimonial ou riqueza nova auferida pelas pessoas físicas e jurídicas. Como salienta Misabel de Abreu Machado Derzi, a renda repousa na noção de “excedente ou acréscimo patrimonial aferido, em um certo período de tempo”⁶⁵². Delineando o conceito constitucional de renda após uma pormenorizada análise histórica e legislativa do imposto sobre a renda no Brasil, desenvolve Paulo Ayres Barreto que a renda deve ser entendida

[...] como acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal

⁶⁵² BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 637.

necessário para que se realize o cotejo entre determinados ingressos, de um lado, e certo desembolsos, de outro.⁶⁵³

A noção de acréscimo patrimonial para a caracterização da renda é igualmente depreendida do art. 43 do CTN, segundo o qual a renda abrange o acréscimo patrimonial decorrente do capital e do trabalho⁶⁵⁴.

Desta forma, para as pessoas físicas, a noção de renda abrange os rendimentos recebidos em decorrência da prestação de serviço, com ou sem vínculo empregatício (folha de salário e rendimentos do trabalho), bem como outros ingressos porventura recebidos, como as receitas recebidas após vencer um concurso de prognóstico e os valores recebidos pela comercialização de produtos. Na noção do alemão Klaus Tipke, sob a perspectiva econômica e para as pessoas físicas, a “renda é todo acréscimo de valor que habilita o contribuinte a conduzir a sua vida privada, a satisfazer as suas necessidades particulares”⁶⁵⁵.

Especificamente para as pessoas jurídicas, a renda acaba por envolver as noções de receita e de faturamento⁶⁵⁶, por considerar para sua apuração todos os ingressos da pessoa jurídica (receitas), dentre as quais aquelas decorrentes da venda de bens e prestação de serviços (faturamento). Contudo, a renda envolve, principalmente, a noção de lucro, como uma espécie de renda que se refere ao resultado positivo obtido pela pessoa jurídica no exercício de sua atividade em um determinado período de tempo⁶⁵⁷. Como delineado por José Eduardo Soares de Melo ao tratar do conceito de lucro:

Derivado do Latim *lucrum* (“ganho”, “proveito”, “vantagem”), entende-se, de modo amplo, *toda vantagem ou utilidade* que se possa ter ou tirar de uma coisa ou de um negócio; tudo que venha a *beneficiar a pessoa*, trazendo um engrandecimento ou enriquecimento a seu patrimônio, seja por meio de *bens materiais* ou simplesmente de *vantagens*, que *melhorem* suas condições

⁶⁵³ BARRETO, P., 2001, p. 72.

⁶⁵⁴ Como alerta Misabel de Abreu Machado Derzi, “o conceito ambíguo e complexo do Código Tributário Nacional” procurou abranger, da forma mais ampla possível, os dois distintos tratamentos jurídicos da renda da pessoa física e da pessoa jurídica (BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 390). Para as pessoas físicas “os rendimentos de fontes diversificadas são considerados tributando-se o excedente das entradas sobre os custos, mas não são, em geral, dedutíveis os prejuízos com a venda de bens econômicos do patrimônio da pessoa física ou com seu desgaste pelo consumo [...] Por outro lado, as pessoas empresárias têm de avaliar o lucro, basicamente por meio da comparação do patrimônio na abertura e no encerramento do balanço, lucro que representa o saldo” (BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 392)

⁶⁵⁵ TIPKE, 1984, p. 521.

⁶⁵⁶ Conceitos de receita, faturamento e resultado da comercialização no item 5.2.2 deste Capítulo.

⁶⁵⁷ Nesse sentido confira Barreto, P.(2001, p. 72). Cumpre mencionar que “embora o constituinte tenha estabelecido a incidência do Imposto sobre a Renda (art. 153, III), com o qual o lucro mantém conotação, não há que se confundir ou mesclar essas duas figuras” (MELO, 2010, p. 229), sendo que a base de cálculo do IRPJ é distinta da base de cálculo da CSLL. Dissertando sobre essa diferença, especialmente em razão da distinção nas deduções legais, *vide*: MELO, 2010, p. 230-231 e PAULSEN; VELLOSO, 2010, p. 230-234.

patrimoniais, entende-se um *lucro*. No sentido técnico do comércio, *lucro* restringe-se ao *resultado pecuniário*, obtido nos negócios⁶⁵⁸.

Essencial se atentar que, ainda que todas as riquezas tributadas tenham a mesma raiz (renda, patrimônio ou consumo), para a identificação das materialidades suscetíveis de tributação, o legislador constitucional segregou tais denotações de riqueza de acordo com momentos ou circunstâncias específicos, identificadas as materialidades que retratam **modos ou momentos diferentes de revelação de riqueza**. É o alerta da Ministra Ellen Gracie em seu voto proferido no Recurso Extraordinário (RE) n. 474.132:

Sob o ponto de vista estritamente econômico, podemos admitir que a tributação sempre recai sobre a receita, ora auferida (tributos que gravam os ingressos), ora consumida (tributos indiretos suportados na aquisição de bens), ora acumulada (tributos sobre o patrimônio). Mas tal noção, importante para a elaboração de políticas fiscais, é de todo insuficiente para lidar-se com as competências e com as leis tributárias.

No Direito Tributário, segmenta-se a riqueza para fins de distribuição do ônus tributário fazendo-se com que incida em atenção a inúmeros fatos geradores reveladores de capacidade contributiva. **Embora todos tenham cunho econômico, retratam modos ou momentos diferentes de revelação de riqueza distintos**. (BRASIL, STF. RE 474132, Relator Ministro Gilmar Mendes, Plenário, julgado em 12/08/2010, publicado em 30/11/2010⁶⁵⁹) (grifo nosso).

Assim, não obstante as materialidades constitucionais possuam a mesma matriz econômica, denotativa de capacidade contributiva objetiva, é necessário que a forma como foram identificadas no texto constitucional seja considerada pelo legislador complementar quando da eleição de novas materialidades suscetíveis de incidir contribuições residuais⁶⁶⁰.

Com isso, além de identificar qual a fonte de riqueza tributável denotativa de capacidade contributiva objetiva (renda, patrimônio e consumo), é necessário ainda que o legislador avalie as formas como cada uma destas riquezas foi segregada no texto constitucional. Para tanto, faz-se necessário que sejam identificados e analisados os conceitos de todos os signos presuntivos de riqueza indicados no texto constitucional, para não atingir uma materialidade já prevista.

É a tarefa que se passa a delinear a seguir com a identificação dos conceitos de receita, faturamento e resultado da comercialização da produção, materialidades estas que,

⁶⁵⁸ MELO, 2010, p. 228.

⁶⁵⁹ Julgamento mencionado no item 3.4.2 do Capítulo II, no qual foi feita a análise da extensão do termo receita para fins da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF/88.

⁶⁶⁰ Em sentido contrário é o raciocínio proposto por Fabiana Del Padre Tomé ao aproximar as figuras tributárias do faturamento, receita e lucro quando da interpretação da imunidade da receita de exportação do art. 149, § 2º, I, CF/88, salientando que, ainda que sejam hipóteses tributárias distintas, “decorrem de signo presuntivo de riqueza com aspectos econômicos comuns” (TOMÉ (2007, p. 332). No mesmo sentido: CARRAZZA; BOTTALLO, 2003, p. 112.

não obstante tenham a mesma riqueza como raiz, qual seja, a circulação de riquezas, são diferentes para fins de tributação.

5.2.2 Os conceitos de receita, faturamento e resultado da comercialização da produção rural

Com a edição da Lei 9.718/98 e a indicação pelo legislador ordinário de que o faturamento ou receita bruta da pessoa jurídica corresponderia à “totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica” (art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98), foi instaurada uma extensa discussão na doutrina e na jurisprudência quanto ao conceito de faturamento indicado, à época, no art. 195, I, da CF/88, em sua redação originária, como materialidade suscetível de tributação pelas contribuições securitárias.

Essa discussão ganhou ainda maior relevância com a publicação, em dezembro de 1998, da EC 20/98, pela qual foi alterada a redação do art. 195, I, CF/88 para indicar, além do faturamento, o termo receita como uma materialidade suscetível de tributação pelas contribuições securitárias no art. 195, I, ‘b’, CF/88.

Em recente análise do tema, Martha Toribio Leão identificou o conceito constitucional de faturamento como o “*produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços*”⁶⁶¹ auferidos pelas pessoas jurídicas (grifo do autor). Esta conclusão foi alcançada com fulcro no estudo de Humberto Ávila no qual, em análise da jurisprudência do STF, concluiu que este é o conceito de faturamento incorporado pelo texto constitucional, depreendido do Decreto-Lei 2.397/87:

[...] incorporação do conceito mais restrito de faturamento, como resultado das vendas acompanhadas de fatura, não quer dizer que o legislador tenha sido liberado para livremente definir o conceito de faturamento, pois o Tribunal considerou **incorporado o conceito de faturamento como o produto de todas as vendas e prestações de serviços** e nenhum outro ⁶⁶². (grifo nosso)

Com efeito, consoante se depreende do Recurso Extraordinário 346.084, um dos primeiros precedentes quanto à inconstitucionalidade do mencionado § 1º do art. 3º da Lei

⁶⁶¹ LEÃO, Martha Toribio. A incidência das contribuições sociais sobre as receitas financeiras das instituições financeiras e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 214, p. 97, jul. 2013.

⁶⁶² ÁVILA, Humberto. Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 107, p. 104, ago. 2004.

nº 9.718/98, o conceito de faturamento ou receita bruta não pode ser considerado como todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica referindo-se, apenas, “à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços”⁶⁶³.

Este posicionamento ainda é mantido naquele tribunal⁶⁶⁴, em conformidade com a recente manifestação da Ministra Rosa Weber em julgamento relativo ao RE 396.514⁶⁶⁵, indicando que o entendimento sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal é no sentido de que “o conceito constitucional de faturamento, inscrito no art. 195, I, da Carta de 1988” equivale “à receita bruta advinda da venda de mercadorias e da prestação de serviços”.

Essas discussões igualmente foram relevantes para sedimentar o conceito de receita indicado no texto constitucional, tomado como o gênero no qual se inclui o faturamento,

⁶⁶³ BRASIL. STF. RE 346084, Relator Ministro Ilmar Galvão, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, publicado em 01/09/2006.

⁶⁶⁴ A discussão quanto à extensão do conceito de faturamento para fins de recolhimento do PIS e da COFINS ainda está pendente de definição pelo STF especificamente: *(i)* quanto às instituições financeiras, em razão da peculiaridade dos serviços prestados, conforme RE 609.096, com repercussão geral reconhecida, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski (Extrato de andamentos disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=609096&classe=RE-RG&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 13 jan. 2014); e *(ii)* quanto à análise da inclusão do valor do ICMS no conceito de faturamento, em razão da expressão do art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, que indica que para fins de apuração do valor do faturamento, deve ser excluído o ICMS apenas “quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário”. Esta discussão está pendente de julgamento na ADC 18 (Extrato de andamentos disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=18&classe=ADC&codigoClasse=0&ORIGEM=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=>>. Acesso em: 13 jan. 2014). Importante salientar que essa discussão já estava sendo travada no RE 240.785 (Extrato de andamentos disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=240785&classe=RE&codigoClasse=0&ORIGEM=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=>>. Acesso em: 13 jan. 2014). Na sessão plenária de 22/3/2006, em análise do mérito daquele RE, os Ministros Marco Aurélio (relator), Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence entenderam por “estar configurada a violação ao art. 195, I, da CF, ao fundamento de que a base de cálculo da COFINS somente pode incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços, ou seja, sobre a riqueza obtida com a realização da operação, e não sobre ICMS, que constitui ônus fiscal e não faturamento” Somente o Ministro Eros Grau apresentou voto divergente entendendo “por considerar que o montante do ICMS integra a base de cálculo da COFINS, porque está incluído no faturamento, haja vista que é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria”, tendo sido o julgamento suspenso em virtude do pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes. Entretanto, este julgamento foi sobrestado em razão da interposição da mencionada ADC 18 consoante informado no Informativo 437 do STF (Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo437.htm>> Acesso em: 13 jan. 2014); e *(iii)* análise da inclusão do valor do ISSQN no conceito de faturamento, em julgamento afetado ao rito da repercussão geral (Extrato de andamentos disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=592616&classe=RE-RG&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 13 jan. 2014).

⁶⁶⁵ BRASIL. STF. Agravo Regimental no Agravo Regimental no RE 396.514, Relatora Ministra Rosa Weber, Primeira Turma, julgado em 20/11/2012, Publicado em 10/12/2012. Julgamento no qual foi analisada a incidência da COFINS sobre a receita advinda da locação de bens oportunidade na qual foi sedimentado que a inconstitucionalidade desta incidência dado o limite do conceito constitucional de faturamento, “que não alcança receitas provenientes de fontes diversas da alienação de mercadorias e da prestação de serviços”.

abrangendo todos os valores recebidos, a qualquer título, pela pessoa jurídica⁶⁶⁶. Na sintética definição de De Plácido e Silva, a receita compreende toda soma pecuniária ou quantia em dinheiro recebida, resultando “sempre de uma *entrada de numerário, recebimento de dinheiro ou arrecadação de verbas*”⁶⁶⁷ (grifo do autor)

É igualmente nesse sentido a manifestação de José Souto Maior Borges, que traz uma clara distinção entre receita e faturamento:

Faturamento e receita são pois conceitos inconfundíveis. O faturamento é um mero instrumento *formal* de segurança nas relações jurídico-mercantis (atesta uma compra e venda ou serviço prestado). Mas a receita (totalidade dos ingressos) pode decorrer de operações não faturáveis pela empresa [...]. Trata-se, pois da relação de implicação dogmática entre o gênero (todas as receitas da empresa) e a espécie (o faturamento). Faturáveis são apenas os ingressos vinculados a compra e venda mercantil e serviços prestados pelas empresas⁶⁶⁸.

Dentro deste contexto, passa-se à análise do termo “resultado da comercialização da produção rural”, indicado no art. 195, §8º, CF/88 e reservado “*como base de cálculo da contribuição do segurado especial* (aquele que exerce suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes)”⁶⁶⁹.

A expressão resultado da comercialização se aproxima da noção de faturamento, mas com ela não se confunde por não se referir a uma atividade desenvolvida por uma empresa ou equiparada (pessoas que tecnicamente faturam), e, sim, por pessoas físicas.

Com efeito, considerando apenas o termo “resultado”⁶⁷⁰, sua definição se aproxima mais da noção de lucro, sendo o “resultado da atividade rural”⁶⁷¹ definido no art. 3º da Lei

⁶⁶⁶ A sedimentação do conceito de receita no âmbito do STF pode ser depreendida do voto da Ministra Ellen Gracie quando da análise da abrangência da imunidade das receitas de exportação indicada no art. 149, § 2º, I, da CF/88, no qual consignou que “conceitualmente, receitas são os ingressos que a pessoa jurídica auferir e que se incorporam ao seu patrimônio, não se restringindo à noção de faturamento (receita percebida na realização do seu objeto ou atividade típica), mas abarcando também o produto de operações financeiras e de qualquer outra natureza, desde que revelador de capacidade contributiva” (BRASIL, STF. RE 474132, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, publicado em 30/11/2010)

⁶⁶⁷ SILVA, 2003, p. 1159.

⁶⁶⁸ BORGES, José Souto Maior. As contribuições sociais (PIS/Cofins) e a jurisprudência do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 118, p. 80, jul. 2005.

⁶⁶⁹ ÁVILA, 2011b, p. 137.

⁶⁷⁰ Essa aproximação foi feita pelo Ministro Eros Grau em seu voto proferido no julgamento do RE 363.852, *leading case* que declarou a inconstitucionalidade da contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural, devida pelos produtores rurais pessoas físicas que contam com o auxílio de empregados. Como consignado no voto do Ministro, “‘receita bruta’ é espécie do gênero ‘resultado’, que por sua vez não pode ser equiparado a ‘faturamento’” (BRASIL, STF, Recurso Extraordinário 363.852, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 03/02/2010, DJe-071 publicado em 23/04/2010).

⁶⁷¹ Essa definição de resultado da atividade rural já era depreendida do Decreto-lei 902/1969, vigente à época da promulgação da Constituição e revogada pelo mencionado diploma legal, no qual o resultado era identificado como o rendimento líquido auferido nas atividades rurais, que nada mais é do que “os rendimentos que já sofreram *deduções* ou *amortizações*, conseqüentes de *despesas* ou *gastos atendidos* com as próprias verbas, que os constituem” (SILVA, 2003, p. 1200).

8.023/90, para fins de apuração do imposto sobre a renda, como “a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base”.

Contudo, a expressão usada na CF/88 foi “resultado da comercialização da produção rural”. Como visto, o faturamento é o produto da venda de produtos ou serviços, como uma espécie de receita auferida pela pessoa jurídica. Ora, o produto da venda do produto rural (faturamento) nada mais é do que o resultado da comercialização do produto rural, sendo duas expressões sinônimas⁶⁷², que apenas se distinguem em relação à pessoa que auferir: o faturamento se refere à empresa ou equiparado, e o resultado da comercialização da produção se refere à pessoa física.

A razão pela qual o constituinte trouxe novamente a noção de faturamento no art. 195, §8º, CF/88 é porque o grupo de pessoas físicas indicadas neste dispositivo constitucional, envolvidas na atividade rural (produtor, parceiro, meeiro e arrendatário rurais e o pescador artesanal que atuam em regime de economia familiar, sem empregados permanentes) não conseguiria proceder com o recolhimento das contribuições previdenciárias previstas na redação originária do art. 195, na condição de empregador ou de trabalhador.

Mesmo com a alteração do art. 195 pela EC 20/98, ainda assim esse grupo de sujeitos não poderia proceder com o recolhimento das contribuições securitárias por não se enquadrarem na noção de empregador, empresa ou entidade equiparada (art. 195, I, CF/88) ou de trabalhador ou autônomo (art. 195, II, CF/88), considerando o exercício da atividade em economia familiar, sem o recebimento de terceiros pelo trabalho realizado. É o que frisa Humberto Ávila quando da análise do art. 195, §8º, CF/88:

[...] essa base de cálculo diferenciada justifica-se pela impossibilidade da cobrança das contribuições sobre as outras bases: não se pode exigir dele a contribuição sobre a folha de salários porque não tem empregados; e não se lhe pode cobrar a contribuição sobre o faturamento e sobre o lucro porque ele tecnicamente não possui nem faturamento nem lucro. Daí ter a Constituição, coerente com o dever constitucional de instituir tratamento equânime entre os contribuintes, previsto regra especial para o segurado especial⁶⁷³.

⁶⁷² Em sentido contrário, quando da relatoria do RE 363.852 (*leading case* referente ao julgamento da contribuição sobre a comercialização da produção rural, devida pelos produtores rurais pessoas físicas que contam com o auxílio de empregados), o Ministro Marco Aurélio entendeu que se “houvesse sinonímia entre o faturamento e o resultado da comercialização da produção, não haveria razão para a norma do §8º do artigo 195 da Constituição Federal relativa ao produto rural que não conta com empregados”. Assim entendeu que “comercialização da produção é algo diverso de faturamento e este não se confunde com receita” (BRASIL, STF, RE 363.852, Tribunal Pleno, julgado em 03/02/2010, publicado em 23/04/2010). Contudo, não se coaduna com esse raciocínio por se entender que este dispositivo possui uma justificativa: a impossibilidade dos produtores rurais pessoas físicas, que exercem suas atividades em economia familiar, sem empregados, proceder com o recolhimento das contribuições previstas no art. 195, CF/88.

⁶⁷³ ÁVILA, 2011b, p. 137.

Assim, a diferença no tratamento desses contribuintes, com a indicação de uma base de cálculo específica, sinônima de faturamento (comercialização da produção rural) decorreu do fato de que as possíveis bases de cálculo previstas no art. 195 não abrangeriam as atividades por eles exercidas em economia familiar, na condição de pessoas físicas e sem empregados.

Com isso, tem-se que o termo receita abrange todos os ingressos da pessoa jurídica, envolvendo quaisquer valores pecuniários recebidos dentre os quais aqueles montantes decorrentes da venda de mercadorias e serviços, que se enquadram no conceito de faturamento. Como sinônimo de faturamento está o resultado da comercialização da produção, expressão utilizada de forma distinta para se referir aos valores recebidos por pessoas físicas correspondentes à venda de mercadorias.

Torna-se essencial sedimentar que todas essas riquezas visam à circulação de riquezas, identificada no item 5.2.1, na perspectiva daquele que auferir os valores (ingressos) na condição de prestador de serviço ou de vendedor, sendo passíveis de atrair a aplicação do princípio da não cumulatividade⁶⁷⁴ como delineado no Capítulo VI. No raciocínio traçado por Patricia Hermont Barcellos Gonçalves Madeira:

[...] a *receita* tributada pelas contribuições PIS e Cofins –seja em sua acepção estrita de ingresso patrimonial definitivo resultante das operações de venda de mercadorias e prestação de serviços (o *faturamento*), seja na concepção ampla, de ingresso patrimonial definitivo recebido em contraprestação de operações vinculadas também a outras atividades empresariais (a *receita total*) – equivale à riqueza *produzida* por determinado agente econômico: a pessoa jurídica que a auferir. Constitui riqueza produzida no ciclo de operações que promovem o giro da economia – riqueza produzida e oportunamente lançada ao consumo – e que, portanto, integra a fonte de riqueza tributável tradicionalmente denominada *circulação de riquezas*⁶⁷⁵

5.2.3 As materialidades vinculadas e a referibilidade

Como apontado no item 3.2 do Capítulo III, a referibilidade se apresenta como uma característica inerente às contribuições vinculadas, como qualquer tributo vinculado, sendo que a atuação estatal financiada pelo tributo, descrita no critério material da hipótese tributária, deve beneficiar ou trazer uma vantagem para o sujeito passivo da relação

⁶⁷⁴ Como mencionado por Paulo Ayres Barreto (2007, p. 131), a incidência cumulativa das contribuições cuja matriz econômica é a circulação de riquezas/consumo, incidentes sobre a receita (inclusive faturamento) e importação “foi sempre combatida pela classe empresarial, que procurava demonstrar os nefastos efeitos dela decorrentes, notadamente nos ciclos produtivos de sucessivas etapas. Neles, os efeitos adversos da cumulatividade eram mais sentidos”.

⁶⁷⁵ MADEIRA, 2009, p. 42.

jurídica tributária. Contudo, para viabilizar a identificação de novas materialidades vinculadas suscetíveis de serem eleitas no exercício da competência residual, essencial diferenciar a forma como a referibilidade é vislumbrada para as contribuições referíveis.

Consoante identificado no item 2.2.2 do Capítulo II, na classe tributária dos tributos vinculados, destinados e não restituíveis foram enquadradas as taxas e as contribuições especiais vinculadas. Entretanto, é possível identificar um critério de distinção dentro dessa classe tributária, sendo que cada uma de tais figuras tributárias possuem regimes jurídicos distintos.

Esse critério de distinção está exatamente na referibilidade que, enquanto para as taxas se apresenta de forma direta, para as contribuições se apresenta apenas de forma indireta, exigindo uma circunstância intermediária de benefício ou vantagem aferido pelo sujeito passivo em relação à atuação estatal financiada pela contribuição, descrita na hipótese tributária.

Esse foi o raciocínio proposto por Geraldo Ataliba⁶⁷⁶, em entendimento já indicado nos itens 2.2.2 do Capítulo II e no item 3.2 do Capítulo III, quando da distinção dos tributos vinculados⁶⁷⁷. Enquanto para as taxas “há direta conexão (referibilidade) entre a atuação e o obrigado”, para as contribuições “a conexão entre atuação e o obrigado é indireta”, sendo feita por um fator intermediário que denota a existência do benefício ou vantagem para o sujeito, fator intermediário este que medeia a atuação estatal e sujeito passivo.

Com efeito, em conformidade com a expressão do art. 145, II, da CF/88, exige-se para as taxas uma referibilidade direta, sendo que somente “quem utiliza o serviço (público, específico e divisível) ou recebe o ato ‘de polícia’ pode ser sujeito passivo de taxa”⁶⁷⁸. Tanto o poder de polícia como os serviços públicos remunerados pelas taxas são divisíveis, ideia esta que se opõe “a serviços gerais, ou voltados à coletividade em geral”⁶⁷⁹.

⁶⁷⁶ ATALIBA, 2000, p. 149.

⁶⁷⁷ Essencial é relembrar que esse critério de distinção foi proposto por Ataliba (2000) para distinguir os regimes jurídicos dos dois tributos vinculados por ele identificados, quais sejam as taxas e as contribuições de melhoria. Contudo, como delineado no item 2.2.2, entende-se neste trabalho que as contribuições de melhoria se enquadram em uma classe tributária específica dos tributos vinculados, não destinados e não restituíveis. De toda forma, o raciocínio proposto pelo autor mostra-se plenamente aplicável para a distinção dos tributos constantes da classe dos tributos vinculados, destinados e não restituíveis.

⁶⁷⁸ ATALIBA, 2000, p. 156.

⁶⁷⁹ SCHOUEI, 2011, p. 173.

Assim, nas taxas, a atuação do Estado deve, sempre, se referir diretamente ao obrigado (referibilidade direta), com a descrição no critério material da hipótese tributária do “atuar do ente estatal relacionado ao obrigado, que sofre aquela atuação”⁶⁸⁰.

A questão da divisibilidade das taxas foi analisada pelo STF em distintas oportunidades, dentre as quais nos julgamentos que ensejaram a edição da Súmula 670, segundo a qual “o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.

Naqueles julgados, que resultaram na previsão constitucional da CIP (art. 149-A, CF/88), foi evidenciada a impossibilidade da cobrança de taxa sobre o serviço de iluminação pública exatamente por não se tratar de um serviço público divisível. É o que se depreende do voto do Ministro Ilmar Galvão, no RE 233.332, no qual foi salientado que o serviço de iluminação pública⁶⁸¹:

[...] trata-se de atividade estatal de caráter *uti universi*, destinada a beneficiar a população em geral, não podendo ser destacada em unidades autônomas, bem permitida a individualização de sua área de atuação, além de não se apresentar suscetível de utilização separada por parte de cada um dos usuários do serviço. (BRASIL. STF. RE 233.332, Relator Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 10/03/1999, publicado em 14/05/1999)

Assim, uma atuação estatal deverá ser tributada pelas taxas quando for divisível, passível utilização e proveito de forma separada por cada usuário do serviço, não sendo voltado para toda a coletividade. Quando vislumbrada a referibilidade direta nos tributos com materialidades vinculadas, o tributo que deve ser instituído pelo fisco é apenas a taxa.

Por sua vez, para as contribuições especiais vinculadas a referibilidade somente será indireta, sendo passível de ser cobrada apenas quando vislumbrada uma circunstância intermediária entre a atuação estatal e o contribuinte que evidencia a existência de vantagem ou benefício. À luz do princípio da solidariedade do grupo⁶⁸², essa referibilidade indireta se refere ao grupo social homogêneo que é beneficiado ou que auferir uma vantagem com a atuação estatal financiada, dentro do qual estão os sujeitos que poderão ser chamados a contribuir.

⁶⁸⁰ BALEEIRO, DERZI, 2013, p. 844.

⁶⁸¹ No mesmo sentido é o entendimento do Ministro Carlos Velloso, quando da participação do julgamento acima transcrito e em outro precedente da súmula acima indicada, no qual consignou que a taxa de iluminação pública do Município de Ivoti/RS seria ilegítima “dado que o serviço de iluminação pública é um serviço destinado à coletividade toda, prestado *uti universi* e não *uti singuli*” (BRASIL, STF. Agravo de Instrumento no Agravo Regimental 231.132, Relator Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 25/05/1999, publicado em 06/08/1999).

⁶⁸² Vide item 3.4.3.3 do Capítulo III.

Ou seja, somente o sujeito que fizer parte do grupo homogêneo que está aferindo um benefício ou vantagem especial (circunstância intermediária) com a atividade estatal financiada pela contribuição poderá ser chamado a contribuir.

Sob tal perspectiva, as contribuições especiais vinculadas (dentre as quais as contribuições securitárias vinculadas e não referíveis) podem ser eleitas para remunerar um *serviço prestado para toda a coletividade*, desde que seja aferido um benefício ou vantagem para um determinado grupo homogêneo de contribuintes (referibilidade indireta), como circunstância intermediária necessária.

Por fim, é essencial novamente frisar, como salientado no item 5.1 deste Capítulo, que as contribuições securitárias vinculadas e referíveis, como espécies de contribuições securitárias que apenas são passíveis de serem instituídas no exercício da competência residual, não poderão eleger materialidades vinculadas, dotadas de referibilidade indireta, que já foram veiculadas no texto constitucional, quais sejam, a realização de obra pública (art. 145, III, CF/88) e a realização de serviço de iluminação pública (art. 149-A, CF/88).

5.3 As materialidades residuais

Considerando todas as materialidades já previstas no texto constitucional, torna-se difícil pensar em novos fatos que serão suscetíveis de serem eleitos para o exercício da competência residual das contribuições. Além de especificar distintas ações estatais que não poderão suscitar a incidência de contribuições residuais, constata-se que as riquezas elencadas no texto constitucional para os tributos não vinculados estão indicadas em uma relação quase exaustiva, deixando pouco espaço para os tributos residuais.

Contudo, a identificação de materialidades residuais não é uma tarefa impossível. Com efeito, é possível apontar materialidades residuais para as três espécies de contribuições securitárias identificadas, como se passa a delinear a seguir, a título meramente exemplificativo.

Para as contribuições securitárias residuais vinculadas e referíveis, apresenta-se como uma materialidade residual a prestação de serviços públicos referentes à saúde, previdência e/ou assistência social. Entretanto, como delineado no item 5.2.3, não obstante sejam prestados ou postos à disposição de toda a sociedade, é necessário que esses serviços tragam uma vantagem ou um benefício para o grupo de contribuintes eleitos à luz do princípio da igualdade e da solidariedade do grupo (referibilidade indireta).

Por sua vez, para as contribuições não vinculadas (referíveis ou não), exemplos de materialidades residuais são extraídos do campo dos ativos intangíveis das pessoas jurídicas, indicados no art. 179, VI, da Lei 6.404/76⁶⁸³.

Como salienta Marco Aurélio Greco o termo intangível abrange “tudo que não possa ser fisicamente tocado, mas que tem um valor econômico aferível”⁶⁸⁴. Dentre os bens intangíveis⁶⁸⁵, apontam-se os bens incorpóreos, que se referem aos “direitos que as pessoas podem ter sobre as coisas”⁶⁸⁶.

Pela análise da Lei de S/A (Lei 6.404/76), em especial do mencionado art. 179, VI, vislumbra-se que os bens intangíveis das sociedades anônimas são bens e direitos que não são apreciáveis fisicamente, mas o são economicamente, tais como⁶⁸⁷ patentes ou marcas (registradas ou não), propriedade intelectual (direitos autorais, propriedade industrial), franquias, direitos de comercialização, dentre outros.

Estes bens devem ser declarados no balanço patrimonial das sociedades anônimas como uma das contas do ativo, compondo **o patrimônio** da pessoa jurídica. São, assim, verdadeiras riquezas passíveis de serem auferidas pelas pessoas jurídicas em sua perspectiva estática, suscetíveis de tributação pelos tributos não vinculados por denotarem capacidade contributiva objetiva.

Como um exemplo, há marcas que, em conformidade com as lições de Marcelo M. Bertoldi e Márcia Carla Pereira Ribeiro⁶⁸⁸ e com a expressão do art. 124 do Código de Propriedade Industrial (Lei 9.279/96), são os sinais distintivos visualmente perceptíveis que identificam os produtos ou serviços postos à disposição do público, sendo utilizadas pelos fornecedores para distinguir o produto ou serviço no mercado, em relação aos seus concorrentes. Em conformidade com o Código de Propriedade Industrial, a marca é uma

⁶⁸³ Ativo [...] Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo: [...] VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638/2007)

⁶⁸⁴ GRECO, Marco Aurélio. Sobre o futuro da tributação: a figura dos intangíveis. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 20, p. 167, 2006.

⁶⁸⁵ Greco (2006, p. 170-174) identifica sete grupos de bens intangíveis, referentes: (i) ao conhecimento; (ii) à informação; (iii) aos frutos do conhecimento; (iv) às habilidades; (v) à imagem, reputação e confiança; (vi) direitos e bens incorpóreos; e (vii) ligados à diversão e lazer.

⁶⁸⁶ *Ibid.*, p. 167.

⁶⁸⁷ Exemplos extraídos do PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 04 (R1) – ATIVO INTANGÍVEL do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, aprovado pela Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários nº. 644/10 e pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – Normas Brasileiras de Contabilidade nº. 1.303/10. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=18>>. Acesso em: 13 jan. 2014.

⁶⁸⁸ BERTOLDI, Marcelo M., RIBEIRO, Márcia Carla Pereira. **Curso avançado de direito comercial**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 112-113

propriedade cuja tutela e exclusividade é resguardada somente pelo seu registro junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial⁶⁸⁹.

Sob esta perspectiva a marca se apresenta como um valioso componente do patrimônio da pessoa jurídica sendo que, nas palavras de Salvador Cândido Brandão Júnior “tratando-se de uma propriedade, a marca pode ser negociada, seja através de uma venda (cessão) ou da locação (concessão de licença) a terceiros para exploração da mesma”⁶⁹⁰.

Desta forma, a marca, como integrante do patrimônio da pessoa jurídica não indicada na CF/88 (como se vislumbra pela relação de materialidades relativas ao patrimônio indicada no item 5.2.1 deste Capítulo), é um signo de riqueza suscetível de tributação no campo da competência residual.

Não obstante seja evidente a dificuldade na mensuração do valor da marca, ou mesmo de outros ativos intangíveis de uma empresa, a sua apuração já foi enfrentada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis no Pronunciamento Técnico CPC-04⁶⁹¹ sobre Ativos Intangíveis. Ainda que este pronunciamento não vincule necessariamente o legislador tributário, que poderá adequar esta apuração dos valores quando da posituação deste evento e da instituição das contribuições securitárias residuais⁶⁹², tal pronunciamento evidencia a possibilidade concreta de mensuração econômica dos ativos intangíveis, inclusive das marcas.

De forma conclusiva, é essencial salientar que a Constituição Federal não veda o *bis in idem* para as contribuições securitárias residuais e os impostos residuais⁶⁹³. Assim,

⁶⁸⁹ Conforme o *caput* do art. 129 do Código de Propriedade Industrial, que expressa que “a propriedade da marca adquire-se pelo registro validamente expedido, conforme as disposições desta Lei, sendo assegurado ao titular seu uso exclusivo em todo o território nacional [...]”

⁶⁹⁰ BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. Da não incidência do ISS sobre cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 195, p. 141, dez. 2011.

⁶⁹¹ Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=18>>. Acesso em: 13 jan. 2014. Aprovado pela Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários nº. 644/10 e pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – Normas Brasileiras de Contabilidade nº. 1.303/10

⁶⁹² Em conformidade com o art. 109, do CTN, os institutos de direito privado são uma orientação que pode ou não ser seguida pelo legislador tributário sendo que, ainda que seja integralmente recepcionada a noção da marca como um sinal distintivo do produto ou serviço, como delineado no Código de Propriedade Intelectual, o valor a ser considerado para fins de tributação poderá ser definido pelo legislador no critério quantitativo da regra matriz de incidência, critério este que, como delineado no item 3.4.1.2 do Capítulo III, deve trazer as grandezas necessárias para a mensuração da hipótese tributária, como a perspectiva dimensível do fato descrito (propriedade da marca). Como salienta Misabel Derzi, o art. 109, do CTN “autoriza o legislador tributário a atribuir a um instituto de Direito Privado – dentro dos limites constitucionais existentes – efeitos tributários peculiares” (BALEEIRO; DERZI, 2013, p. 1060-1061). Trazendo maiores considerações quanto à possibilidade da modificação dos institutos e dos efeitos de direito privado pelo legislador para fins de tributação, *vide* SCHOUERI, 2011, p. 644-646.

⁶⁹³ Semelhante ao que ocorre com os impostos federais e as contribuições especiais não vinculadas que não sejam securitárias que, como delineado pelo STF, “a Constituição não proíbe a coincidência de sua base de

identificada uma materialidade residual pelo legislador complementar, ela poderá ser tributada pela União Federal tanto por um imposto residual, como por uma contribuição securitária residual, cada qual instituído em conformidade com o regime jurídico aplicável, sendo crucial que seja observado o limite do não confisco, identificado no item 3.4.3.2 do Capítulo III.

CAPÍTULO VI

A NÃO CUMULATIVIDADE E AS CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS

6.1 As hipóteses de cumulação de tributos

Como salienta De Plácido e Silva cumulativo é um vocábulo sinônimo de acumulado, amontoado, sendo “aplicado para indicar tudo que se *une* ou liga, embora possa ser encarado isoladamente”, e a cumulação, a “*união, reunião* ou *junção* de várias coisas em uma só”⁶⁹⁴. (grifo do autor)

Na seara tributária, a cumulação, com **a união de dois ou mais tributos**, poderá ocorrer de diferentes formas. Em análise destas formas, André Mendes Moreira⁶⁹⁵ propôs uma didática classificação em acumulação tributária endógena e exógena.

A primeira espécie ocorre no âmago da própria regra matriz de incidência do tributo, em um de seus elementos imprescindíveis do consequente normativo: o critério quantitativo⁶⁹⁶. Trata-se de uma forma de cumulação que ocorre pela inclusão, na base de cálculo de um determinado tributo, da própria exação ou de outros tributos, com a artificial majoração do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária.

É o que ocorre na previsão do art. 13, § 1º, I da LC 87/1996⁶⁹⁷, no qual se exige a inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio imposto para o seu cálculo. Outro exemplo de acumulação endógena é a previsão do art. 7º, I, da Lei 10.865/04, que exige a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS Importação, instituídos com base no art. 195, IV, da CF/88⁶⁹⁸, dispositivo este julgado inconstitucional pelo STF

⁶⁹⁴ SILVA, 2003, p. 403.

⁶⁹⁵ MOREIRA, 2012, p. 57-61.

⁶⁹⁶ Vide item 3.4 do Capítulo III.

⁶⁹⁷ Art. 13. [...] § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

⁶⁹⁸ Igualmente há previsão de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS instituídos com base no art. 239 e 195, I, b, da CF/88, que se encontra sob discussão no RE 574.706, com repercussão geral reconhecida, que será objeto de julgamento juntamente com a ADC 18, por se tratarem de processos com objetos conexos (Extrato de andamento disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2585258>>. Acesso em: 13 jan. 2014).

em razão do ICMS não se enquadrar no conceito de valor aduaneiro, base de cálculo das mencionadas contribuições⁶⁹⁹.

Por sua vez, o denominado acúmulo tributário exógeno é **externo à regra matriz de incidência**, podendo ocorrer de duas formas distintas: (i) quando da exigência tributária em duplicidade sobre o mesmo fato jurídico, ou (ii) quando “da incidência, da mesma exação, em etapas variadas da cadeia de produção e circulação de riquezas”⁷⁰⁰.

A primeira hipótese se caracteriza pela existência de duas ou mais exigências válidas, instituídas por diplomas normativos que gravam a mesma realidade, o mesmo fato. Essa duplicidade poderá se concretizar por dois fenômenos distintos: da bitributação jurídica ou do *bis in idem*.

Conforme delineado no item 1.2 do Capítulo I deste trabalho, a bitributação jurídica ocorre quando dois os mais Estados (no âmbito nacional ou internacional) instituem leis distintas com a mesma exigência tributária, enquanto o *bis in idem* ocorre quando a exigência em duplicidade é imposta pelo mesmo ente tributante.

Por outro lado, a segunda forma de cumulação do mesmo tributo **ao longo da cadeia produtiva ocorre em operações tributadas que envolvem distintas fases funcionais (operações plurifásicas), ocorrendo nos tributos que incidem sobre a circulação de riquezas** identificada no item 5.2.1 do Capítulo V, que envolvem a produção, circulação e varejo (consumo e produção). **E, como se verá adiante, é esta forma de cumulação que é afastada pela não cumulatividade tributária**⁷⁰¹.

Importante é salientar que, para o exercício da competência residual pela União, o art. 154, I da CF/88 afastou expressamente qualquer uma das hipóteses de acúmulo exógeno de tributos. Isso porque, além de vedar a eleição pelo legislador complementar de “fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”, impedindo a bitributação jurídica entre os entes internos ou mesmo o *bis in idem* em se

⁶⁹⁹ No julgamento do RE 599.937, para o qual foram aplicados os efeitos referentes ao rito da repercussão geral, o STF reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, prevista no art. 7º, I, da Lei nº 10.865/04. (BRASIL, STF, RE 559937, Relatora Ministra Ellen Gracie, Relator para o acórdão Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013, publicado em 17-10-2013) *Vide* trechos do voto do Ministro Dias Toffoli quanto ao conceito constitucional de valor aduaneiro no item 1.2.1 do Capítulo I.

⁷⁰⁰ MOREIRA, 2012, p. 61.

⁷⁰¹ Evidenciando a aplicabilidade exógena da não cumulatividade, fora da regra matriz de incidência tributária, frisa José Eduardo Soares de Melo, o “cânone da não-cumulatividade não integra a estrutura da norma tributária (sujeito ativo e passivo, materialidade, base de cálculo e alíquota), tendo operatividade em momento posterior à configuração do débito” (MELO, 2010, p. 303).

tratando de tributo instituído pela própria União⁷⁰², foi igualmente exigido que os tributos residuais “sejam não-cumulativos”. E nesta última exigência que se adentra a seguir.

6.2 A não cumulatividade tributária: definição, finalidade e as menções na Constituição de 1988

Como narrado por Alcides Jorge Costa⁷⁰³ a não cumulatividade foi originariamente esboçada “após uma longa evolução e de uma interação entre prática e teoria” para afastar os efeitos nefastos da cumulação de tributos plurifásicos na circulação econômica de bens e serviços.

Em uma breve retrospectiva histórica deste instituto⁷⁰⁴, com o fim da Primeira Grande Guerra, os impostos de vendas⁷⁰⁵ foram substituídos na França pela *taxe sur le chiffre d'affaire*, traduzido por Alcides Jorge Costa como o “imposto sobre a receita bruta”⁷⁰⁶ ou o “imposto de volume de negócios”⁷⁰⁷ para Ricardo Lobo Torres. Tratando-se de um tributo de incidência plurifásica e cumulativa, incidindo em todas as fases produtivas, ele gerou grande insatisfação no país, especialmente para o já consolidado parque industrial daquela nação.

Isso porque, não obstante a arrecadação dos tributos de forma cumulativa ser vantajosa por ser simples e ágil⁷⁰⁸, “todos sabem do desastre econômico que é a cumulatividade. É objeto de atenção no mundo inteiro, e, obviamente, ela se faz sentir muito mais agudamente em países mais industrializados”⁷⁰⁹. Isso porque, como aponta Marciano de Godoi, a cumulatividade na cadeia de produção e venda pode provocar

⁷⁰² Vide item 5.1 do Capítulo V.

⁷⁰³ COSTA, Alcides Jorge. Não-cumulatividade: restrições. Palestra proferida no XIX Congresso Brasileiro de Direito Tributário na Mesa de Debates “D”: Contribuições. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 94, p. 119, 2006.

⁷⁰⁴ Retrospectiva em conformidade com as narrativas de Costa, A. (2006, p. 119) e TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da não-cumulatividade e o IVA no Direito Comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária - CEU, 2004. p. 139-140.

⁷⁰⁵ Instituídos no curso da Primeira Guerra Mundial, sendo tributos de incidência plurifásica e cumulativa, visando a garantir uma maior arrecadação para fazer frente aos elevados custos da atuação militar (COSTA, A., 2006, p. 119).

⁷⁰⁶ Ibid., p. 119.

⁷⁰⁷ TORRES, R. 2004, p. 139.

⁷⁰⁸ A arrecadação cumulativa de tributos possui uma clara vantagem por garantir a maior simplicidade e agilidade na arrecadação tributária “haja vista que o *quantum* a ser pago ao Estado é obtido pela mera aplicação do percentual previsto em lei ao valor da operação ou prestação, sem necessidade de quaisquer adições ou deduções” (MOREIRA, 2012, p. 62).

⁷⁰⁹ COSTA, A., 2006, p. 119.

distintos efeitos nocivos, inclusive à livre iniciativa dos agentes econômicos e à livre concorrência:

Numa tributação plurifásica sobre a produção e a circulação de bens e serviços, ocorrerá cumulatividade se cada nova etapa da cadeia foi tributada de forma estanque, sem considerar a tributação ocorrida nas etapas anteriores. Essa cumulatividade é economicamente deletéria, pois provoca distorções nos preços relativos das mercadorias em função do número de etapas em sua cadeia produtiva, induzindo as empresas responsáveis pela produção de matérias-primas e insumos em geral, dado que, com essas incorporações, se reduz o número de etapas na cadeia e por consequência se reduz a carga tributária total do produto⁷¹⁰.

De fato, inúmeros problemas decorrem da incidência cumulativa dos tributos na cadeia de circulação de riquezas⁷¹¹. Sem pretender trazer uma lista exaustiva, é possível apontar a ausência de transparência como um relevante problema, eis que, não é possível identificar, com clareza, qual o encargo tributário incidente sobre o preço final da mercadoria vendida por variar de acordo com o número de etapas na produção.

Como uma decorrência da ausência de transparência, constata-se ainda que a cumulatividade inviabiliza a efetiva desoneração das exportações em conformidade com o princípio do destino⁷¹², uma vez que, quando da saída das mercadorias para o exterior, estarão embutidos os tributos acumulados ao longo da cadeia produtiva.

Esta cumulação acaba por igualmente prejudicar a produção nacional, eis que os produtos importados se sujeitam, na maior parte dos casos, a uma carga tributária inferior. Em face deste prejuízo, surge a tendência de “verticalização dos agentes econômicos”⁷¹³, considerando-se que o encargo fiscal a onerar o produto final da empresa será menor se a empresa ou conjunto empresarial conseguir abranger mais etapas do processo produtivo e comercial. Como consequência lógica, as pequenas e médias empresas ficam em situação de desvantagem em relação às empresas de grande porte, que conseguem alcançar vários estágios da produção e, com isso, preços mais competitivos.

Adicione-se que, como a incidência ocorre em todas as etapas de produção, há dificuldade na fiscalização em face da necessidade de se atingir todos os integrantes da cadeia, fato este que, além de incentivar a sonegação, prejudica o próprio Estado.

⁷¹⁰ GODOI, Marciano Seabra de. Não Cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Não Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 359-360.

⁷¹¹ Problemas da apuração cumulativa foram apontados em conformidade com as lições de COSTA, Alcides Jorge. Imposto de vendas e consignações: análise dos sistemas de arrecadação. **Revista de Administração de Empresas - R.A.E.**, São Paulo, v. 3, n. 6, p. 58-61, jan./mar. 1963. e MOREIRA (2012, p. 64-66).

⁷¹² Vide item 3.4.1 do Capítulo III, especificamente quanto à imunidade das receitas de exportação.

⁷¹³ MOREIRA, 2012, p. 64.

Diante desses problemas da incidência cumulativa, foram instituídos como uma primeira tentativa de se afastar esta acumulação tributária exógena, os “impostos únicos”⁷¹⁴. Estes tributos eram exigidos pela **sistemática da suspensão**, sendo calculados em todas as etapas da industrialização, mas **suspensos até o final do ciclo industrial, momento no qual seriam efetivamente quitados**⁷¹⁵.

Contudo, sob esta sistemática, não obstante **seja garantida a não cumulatividade**⁷¹⁶, os valores apenas são recebidos pelos cofres públicos ao final da cadeia de produção. Diante desta constatação, em atenção ao anseio arrecadatário fazendário, foi instituído na França, em 1948, o imposto sobre o valor agregado (*taxe sur la valeur ajoutée*), com a previsão de um **sistema não cumulativo de aproveitamento de créditos decorrentes das operações anteriores, com a tributação do valor acrescido**. Com essa sistemática, seria garantida à Fazenda “a cobrança do imposto em todas as fases, mas com a possibilidade de, em cada fase, o contribuinte creditar-se do que havia recebido e deduzir daquilo que havia de pagar”⁷¹⁷.

Nessa fase inicial, em resquício da sistemática da suspensão dos impostos únicos, o aproveitamento creditício se manteve restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, que integrassem fisicamente o produto produzido/comercializado (crédito físico⁷¹⁸). Especialmente em razão dos efeitos cumulativos decorrentes da restrição creditícia física⁷¹⁹, os franceses positivaram, em 1954, o modelo do imposto sobre valor agregado – IVA atualmente adotado por toda a comunidade europeia e por grande parte dos países do globo, com o **amplo aproveitamento creditício decorrente das operações anteriores**.

⁷¹⁴ COSTA, A., 2006, p. 119.

⁷¹⁵ Como elucida Alcides Jorge Costa, esta suspensão “passava do produtor A para o B, deste para o C e assim por diante, até o fim do ciclo industrial”, sendo que somente se aplicava “àquilo que ia ser utilizado como matéria-prima, produto secundário ou material de embalagem na produção do elo seguinte” (COSTA, A., 2006, p. 119).

⁷¹⁶ Esta é a sistemática adotada por distintos países, como o imposto de vendas nos Estados Unidos da América, sendo cobrado apenas ao final da cadeia, no varejo. Maiores considerações quanto à sistemática de incidência única são traçadas no item 6.2.2 deste Capítulo.

⁷¹⁷ COSTA, A., 2006, p. 119.

⁷¹⁸ Como frisa Sacha Calmon Navarro Coêlho, pelo denominado crédito físico, se “restringe o direito à compensação ao imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009a. p. 461).

⁷¹⁹ Como apontado por Alcides Jorge Costa “[...] depois de muita luta, em 1954, chegou-se ao modelo atual. Era permitido o crédito de equipamento, de tudo, com o quê, realmente, se evitava a cumulatividade” (COSTA, A., 2006, p. 119). Os efeitos nocivos da utilização da restrição creditícia do crédito físico podem ser sentidos no Brasil tratando-se de IPI, como indicado no item 6.2.3 deste Capítulo.

Neste modelo foi garantido o aproveitamento dos denominados créditos financeiros, referentes “a qualquer bem que tenha entrado no estabelecimento, essencial e imprescindível para a atividade”⁷²⁰. Como leciona Luís Eduardo Schoueri “no lugar de uma aproximação física, que leva em conta, de um lado, o produto acabado e, de outro, os bens que o integram, a aproximação financeira considera, de um lado, uma receita de venda de um produto e, de outro, os custos que foram ali incorridos”⁷²¹.

Não obstante a apuração não cumulativa (pela sistemática da suspensão ou pelo aproveitamento de crédito da fase anterior da cadeia de produção) se mostrar ingavelmente mais complexa que a cobrança do tributo em todas as fases, de forma cumulativa, por exigir com o emprego de técnicas que exigem maior atenção especialmente documental por parte do contribuinte, o seu emprego trouxe vantajosos efeitos. Evidenciando os benefícios de um sistema tributário não cumulativo sobre as materialidades incidentes sobre a circulação de riquezas, salientam Ives Gandra da Silva Martins, Ricardo Catagna e Rogério Gandra da Silva Martins:

A não cumulatividade de tributos é capaz de alcançar - em grande medida, não obstante distorções que são comumente identificadas na prática de cada tributo - os efeitos positivo (a) da neutralidade, pois o tributo se torna indiferente para a competitividade das empresas, (b) da onerosidade exclusiva do consumo, e não da produção ou do comércio, através da repercussão jurídica e transferência de ônus financeiro no inter da cadeia produtiva, e (c) eficiência fiscal, pois permite ao Estado antecipar o tributo que seria devido somente no consumo, elegendo integrantes da cadeia produtiva como responsáveis pela arrecadação.⁷²²

Dentro desse contexto, adentra-se na análise da CF/88 que, desde sua promulgação⁷²³, traz três referências distintas da não cumulatividade:

- No art. 153, § 3º, II, quando da definição do imposto de competência da União passível de incidência sobre os produtos industrializados;
- Quando da disciplina dos tributos residuais (art. 154, I, CF/88); e
- Ao fixar as diretrizes para instituição do imposto de competência dos Estados, passível de incidir sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 155, § 2º, I, CF/88).

⁷²⁰ COELHO, 2009a, p. 461.

⁷²¹ SCHOUERI, 2011, p. 367.

⁷²² MARTINS; CATAGNA; MARTINS, R. 2013, p. 77.

⁷²³ Na ordem constitucional pretérita, desde a EC 18/1965, que promoveu a reforma do sistema tributário, a não cumulatividade já se apresentava como uma exigência expressa para o imposto sobre produtos industrializados, IPI (art. 11), e para o antigo imposto sobre circulação de mercadorias, ICM (art. 12, § 2º).

Considerando as materialidades expressamente previstas no art. 153 e 155 da CF/88, quais sejam, produtos industrializados, circulação de mercadorias e prestação de serviços, todas têm como signo presuntivo de riqueza a circulação de riquezas, denotativa de capacidade contributiva objetiva⁷²⁴.

Trata-se, especificamente, de tributos que incidem sobre o **consumo** por terem estrutura que viabiliza “o repasse jurídico do respectivo encargo até o consumidor final”, existindo “mecanismos que regulem essa transferência do ônus tributário”⁷²⁵.

Com efeito, não obstante seja possível o repasse econômico do encargo de qualquer tributo por meio do preço ou de previsão contratual, a transferência jurídica do encargo apenas é viável para aqueles tributos que incidem sobre o consumo, relevando uma “relação transacional subjacente à relação tributária, isto é, quando envolver uma dualidade de sujeitos e traduzir operação no âmbito da qual tal transferência possa ocorrer”⁷²⁶.

Posteriormente, foram incluídas no texto constitucional duas hipóteses de não cumulatividade por Emenda Constitucional, ambas abrangendo a espécie tributária das contribuições. Primeiramente, pela EC 33/2001, foi previsto no art. 149, §4º, CF/88 que a lei poderá definir “as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”. Trata-se de uma orientação constitucional pela não cumulatividade por exigir a aplicação da **monofasia (uma fase)**, com uma **incidência única**.

Com efeito, como elucida Paulo Ayres Barreto, não cabe falar em não cumulatividade quando inexistir “sucessividade de operações”, uma vez que “não haveria sequer crédito a ser considerado”⁷²⁷. Com isso, com a incidência única garante-se a não cumulatividade eis que sem a plurifasia, não há que se falar em cumulatividade.⁷²⁸

Por seu turno, a EC 42/2003 introduziu previsão mais direta de não cumulatividade quanto à COFINS e ao PIS, incidentes sobre o faturamento, receita ou sobre a importação no art. 195, §§ 12º e 13º, da CF/88, indicando que “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais” estas contribuições “serão não-cumulativas”, exigência igualmente aplicável na substituição pelas contribuições sobre a receita ou o faturamento da contribuição sobre a folha de salário/remunerações.

A importação, semelhante ao delineado para o IPI e o ICMS, se refere à exteriorização de capacidade contributiva objetiva concernente ao consumo, sendo que a

⁷²⁴ Como delineado no item 5.2.1 do Capítulo V.

⁷²⁵ MADEIRA, 2009, p. 137.

⁷²⁶ Ibid., p. 137-138.

⁷²⁷ BARRETO, P., 2007, p. 135.

⁷²⁸ MOREIRA, 2012, p. 75.

circulação de riqueza envolve transação dotada de duas partes (adquirente e alienante), na qual é possível a transferência do encargo.

Por outro lado, a receita e o faturamento são materialidades que incidem sobre a atividade da pessoa jurídica podendo, em determinados casos, atingir as atividades de produção de mercadorias e, assim, serem suscetíveis de cumulação considerando as distintas despesas necessárias à manutenção da atividade de produção⁷²⁹. Como delineado por Patricia Madeira, enquanto nas operações sobre o consumo há uma relação bilateral que garante a transferência do encargo para a receita e o faturamento a relação

[...] é unilateral, pois depende apenas da perspectiva daquele que a aufere. A receita advém de operações - essas, sim, bilaterais -, mas delas se distingue, pois representa contrapartida de tais operações; representa a contrapartida pela ocorrência do fato, mas não o fato em si.⁷³⁰

A receita e o faturamento são, dessa forma, signos presuntivos de riqueza relativos à circulação de riquezas especificamente na perspectiva da **produção**.

Com isso, diante das previsões da não cumulatividade na CF/88, ela apenas⁷³¹ é exigida quando o signo presuntivo de riqueza é a circulação de riquezas (consumo e produção).

Sob esta perspectiva, vislumbra-se que a **não cumulatividade se apresenta como uma regra de estrutura relativa especificamente aos tributos cuja materialidade se refere à circulação de riquezas (consumo e produção), que exige do legislador o emprego de sistemáticas para afastar a cumulação dos tributos em operações dotadas de múltiplas fases (plurifásicas).**

Para aqueles tributos que incidem sobre o **consumo**, a não cumulatividade afasta o ônus tributário da cadeia de circulação econômica, encargo este assumido pelo consumidor final da mercadoria ou serviço. Por sua vez, para aquelas materialidades relativas à **produção**, a não cumulatividade visa à redução do impacto cumulativo dos tributos na produção. Delimitando a finalidade da não cumulatividade, José Eduardo Soares de Melo elucida que seu objetivo primordial

[...] é evitar a superposição de cargas tributárias, de modo que o valor efetivo dos produtos, mercadorias e serviços, ao final do ciclo operacional, corresponda

⁷²⁹ Vide item 5.2.2 quanto ao conceito de faturamento e receita que incidem sobre a circulação de riquezas.

⁷³⁰ MADEIRA, 2009, p. 138.

⁷³¹ Cumpre mencionar que, não obstante se trate de uma materialidade incidente sobre a circulação de riquezas especificamente na perspectiva do consumo, inexistente previsão específica da não cumulatividade para os serviços tributáveis pelos Municípios (art. 156, III, CF/88), não obstante este instituto seja plenamente aplicável.

exatamente à diferença entre os tributos incidentes nas aquisições e os tributos decorrentes dos fatos geradores realizados pelo contribuinte.⁷³²

Sob tal perspectiva, ao afastar a cumulação tributária exógena, a não cumulatividade tem como fim garantir a **neutralidade na tributação**, sem prejudicar a **livre concorrência** e a **livre iniciativa, com a livre fixação dos preços pelo mercado**, na forma exigida pelo art. 170, CF/88, quando da orientação da ordem econômica.

Esse é o raciocínio delineado por Misabel Machado Derzi, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Humberto Theodoro Júnior, para quem a tributação plurifásica não cumulativa visa à neutralidade, sendo “tanto indiferente na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado”⁷³³.

Para melhor compreensão do instituto, cumpre primeiramente adentrar nas sistemáticas passíveis de serem eleitas pelo legislador para garantir a não cumulatividade.

6.2.1 As sistemáticas da não cumulatividade tributária

Pela perspectiva histórica da não cumulatividade e suas menções na CF/88, identificam-se duas sistemáticas passíveis de serem eleitas pelo legislador para garantir a não cumulatividade: a **incidência única** e a cobrança sobre o **valor acrescido**.

Como delineado por Alcides Jorge Costa⁷³⁴, na primeira sistemática, por ele denominada de sistema de “estágio singular”⁷³⁵, elege-se uma das etapas da circulação para a incidência única do tributo, podendo ocorrer na produção (em quaisquer das etapas de fabricação), no atacado (quando das vendas de atacadistas a varejistas), ou no varejo (quando da venda dos varejistas ao consumidor).

A incidência única se apresenta como um instrumento para se garantir a não cumulatividade por quebrar a incidência plurifásica, sendo que o tributo não será passível de cumulação por incidir uma única vez. Nas palavras de Ives Gandra Martins e Fátima de Souza, a não cumulatividade igualmente é consagrada pela “adoção da tributação

⁷³² MELO, 2010, p. 301.

⁷³³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Direito Tributário Contemporâneo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 321.

⁷³⁴ COSTA, A. 1963, p. 56.

⁷³⁵ Ao tratar dos sistemas de arrecadação do imposto sobre vendas, Costa, A. (1963, p. 56) identifica três sistemas, sendo um deles cumulativo (cobrança do imposto em todas as etapas, denominado de “estágio múltiplo”), e dois deles não cumulativos, o “estágio singular” e do “valor acrescido”.

monofásica, em que o legislador escolhe, entre as várias etapas desse ciclo, aquela em que o tributo deverá incidir”⁷³⁶.

É importante mencionar que, mesmo que a incidência única possa ocorrer em quaisquer das fases da circulação (produção, atacado ou varejo), “a modalidade mais perfeita, sob o aspecto econômico” é a incidência única sobre o varejo, como delineado por Alcides Jorge Costa⁷³⁷, por evitar distorções nos preços praticados pelos fabricantes e atacadistas, com uma margem de lucro que considera o valor do tributo, bem como garante a livre concorrência entre os integrantes da cadeia, afastando a possibilidade de venda ao consumidor mais barata, a depender da incidência na fabricação ou no atacado. Contudo, como já mencionado anteriormente, os cofres públicos apenas receberão os valores no final da cadeia.

Outra desvantagem desse sistema é a necessidade da “aplicação de uma alíquota muito mais elevada para obter a mesma arrecadação” quando comparado com o sistema cumulativo ou mesmo com o sistema de valor acrescido, fator este que se mostra como “um atrativo maior à sonegação”⁷³⁸.

Por sua vez, no sistema do valor acrescido⁷³⁹, garante-se o recolhimento do tributo em todas as etapas da circulação com o aproveitamento de créditos decorrentes das operações anteriores. Assim, “são tributadas tôdas as vendas, mas o vendedor sempre desconta, do impôsto a recolher, aquêle que já foi pago pelos industriais ou comerciantes em cujas mãos a mercadoria houver passado antes”⁷⁴⁰.

Especificamente para alcançar o valor acrescido, Luís Eduardo Schoueri, à luz da doutrina internacional, identifica dois métodos, da adição e da subtração⁷⁴¹:

⁷³⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. A não cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 17.

⁷³⁷ COSTA, A., 1963, p. 63-64.

⁷³⁸ Ibid., p. 62.

⁷³⁹ André Mendes Moreira (2012, p. 68-70) aponta os efeitos positivos da não cumulatividade especificamente quanto à sistemática do valor acrescido, tais como gerar uma fiscalização cruzada entre os próprios contribuintes e a forma de cobrança confere transparência à exação, eis que em todos os estádios de circulação do bem é possível saber quanto está sendo pago a título de tributo, que vem devidamente destacado na nota fiscal. Derzi, Coêlho e Theodoro Júnior igualmente evidenciam o benefício dos entes tributantes eis que este sistema de aproveitamento de créditos “antecipa o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras)” e inclui os próprios agentes econômicos “como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra o risco da insolvência)” (DERZI; COÊLHO; THEODORO JÚNIOR, 2004, p. 321).

⁷⁴⁰ COSTA, A., 1963, p. 56.

⁷⁴¹ No mesmo sentido: MOREIRA, 2012, p. 71-72 e MARTINS;CATAGNA;MARTINS, 2013, p. 80-81.

[...] quanto a forma de apuração, podem distinguir-se os métodos da adição (somam-se todos os componentes do valor acrescido de uma empresa num período: salários juros, lucro líquido etc.) e subtração. Este, mais freqüente, pode considerar duas variantes básicas: base sobre base (onde se apura o valor acrescido a partir da diferença entre o montante das vendas e o das aquisições em um mesmo período) e imposto sobre imposto (deduz-se do montante a ser recolhido o valor já incidente em etapas anteriores)⁷⁴².

O método da adição consiste na “aplicação da alíquota sobre o somatório dos salários e lucros auferidos em dado período”⁷⁴³, sendo possível, assim, alcançar um valor mais próximo ao que foi efetivamente acrescido pelo sujeito passivo dentro da cadeia de produção para fins de tributação⁷⁴⁴. Apesar de sua aproximação com a realidade do valor acrescentado, tal método é pouco empregado pragmaticamente em razão de suas dificuldades operacionais, tal qual a exigência de um robusto rol de obrigações acessórias para comprovar os valores apurados.

Ademais, esse método da adição apenas é aplicável quando existente um único tributo incidente sobre a circulação de riquezas, em sua perspectiva econômica abrangendo tanto o consumo como a produção. Com efeito, ele não é passível de aplicação na realidade brasileira considerando-se a divisão desta riqueza em distintos signos presuntivos de riqueza, distribuídos pela CF/88 para todos os entes federados⁷⁴⁵.

Por sua vez, o método subtrativo se refere especificamente à apuração do valor do crédito e do débito ao longo da cadeia de produção, na sistemática de aproveitamento do crédito, podendo ser indireto ou direto.

Pelo método subtrativo indireto, igualmente denominado de método do imposto sobre imposto (*tax on tax*), aplica-se a alíquota do tributo sobre o valor da operação,

⁷⁴² SCHOUERI, 2011, p. 368-369.

⁷⁴³ MOREIRA, 2012, p. 72.

⁷⁴⁴ Cumpra consignar que alguns autores fazem uma segregação entre o método aditivo direto e o método aditivo indireto, tal como Edison Carlos Fernandes em seu livro em coautoria com Ives Gandra da Silva Martins: “[...] Temos o método Direto aditivo, pelo qual a alíquota do tributo é aplicada sobre o valor efetivamente agregado pelo contribuinte, isto é, a mão-de-obra (MO), outras matérias primas e insumos (MP), outras despesas (D) e a margem de lucro (L). Daí o tributo pode ser calculado da seguinte maneira: $T = a \times (MO + MP + D + L)$ Temos também o Método Indireto Aditivo, no qual o cálculo do tributo se faz por meio da somatória da aplicação da alíquota a cada um dos elementos que compõe o valor agregado pelo contribuinte: $T = (a \times MO) + (a \times MP) + (a \times D) + (a \times L)$ ” (FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS: implicações contábil, societária e fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p.32).

⁷⁴⁵ Vide item 5.2.1 do Capítulo V quanto à divisão da riqueza circulação de riquezas. Sem adentrar nesta mesma justificativa, Martins; Catagna; Martins, R. afastam a possibilidade de eleição do método aditivo, pelo qual o valor acrescido é obtido “pela simples soma algébrica dos salários pagos pela empresa e dos lucros obtidos no mesmo período”, sendo que “somente no método subtrativo que atua a não cumulatividade” (MARTINS, Ives Gandra da Silva; CATAGNA, Ricardo; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. Direito à escrituração de créditos do PIS e da Cofins em relação às despesas com marketing e publicidade e com taxa de emissão de boletos de administradoras de cartões de crédito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 208, p. 79, jan. 2013).

gerando um débito (valor a pagar). Este débito é transferido para a etapa subsequente como um crédito, que será devidamente aproveitado para abater o débito tributário que surge no momento da saída das mercadorias/serviços no ciclo econômico. Assim, pelo método subtrativo indireto, **o tributo que incidu na operação é destacado na nota fiscal emitida pelo contribuinte-alienante, sendo abatido do valor do tributo a ser pago pelo contribuinte-adquirente**⁷⁴⁶.

Por sua vez, pelo método subtrativo direto, denominado de base sobre base (*basis on basis*), aplica-se “a alíquota de certa operação somente sobre o valor agregado naquela etapa da cadeia produtiva (e não sobre o valor total da operação)”⁷⁴⁷. Consoante apontado por Luís Eduardo Schoueri⁷⁴⁸, nesta sistemática a base de cálculo do tributo é apurada pela subtração das vendas incorridas no período, das despesas correspondentes às aquisições. Roque Antônio Carrazza resume que, por este método, o tributo devido é calculado pela “aplicação da alíquota tributária sobre a diferença entre as saídas e entradas”⁷⁴⁹.

Assim, pelo método da subtração direta, o tributo é calculado sobre **o resultado da diferença entre o valor total dos ingressos incorridos no período e as despesas incorridas com as aquisições para a produção**. Como salienta Alcides Jorge Costa quanto à apuração dos créditos na sistemática do valor acrescido, “geralmente adota-se o sistema imposto sobre imposto, porque o sistema base sobre base exige sempre a existência de uma contabilidade mais elaborada, o que sabemos não estar ao alcance de todas as empresas”⁷⁵⁰.

Com isso, identificam-se duas sistemáticas passíveis de serem eleitas pelo legislador para garantir a não cumulatividade: (i) a **incidência única**, com a cobrança do tributo apenas em uma das etapas produtivas ou apenas ao final da cadeia, sendo possível a suspensão do tributo na cadeia para efetiva cobrança apenas no final da cadeia; e (ii) o **valor acrescido**, garantindo o recolhimento do tributo em todas as etapas da circulação com o aproveitamento de créditos decorrentes das operações anteriores, utilizando-se dos métodos subtrativos direto ou indireto.

⁷⁴⁶ MOREIRA, 2012, p. 71.

⁷⁴⁷ GODOI, 2009, p. 360.

⁷⁴⁸ SCHOUERI, 2011, p. 368-369.

⁷⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. Sistema de vendas diretas (porta a porta) – Possibilidade jurídica de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos, oriundo das despesas com publicidade, *merchandising e call center* – Exegese do conceito de insumos, contido nas leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 – Questões conexas. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário e a Constituição**: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 802.

⁷⁵⁰ COSTA, A., 2006, p. 120.

Identificadas as sistemáticas para garantir a não cumulatividade, cumpre avaliar como elas se relacionam com as previsões da não cumulatividade constantes da CF/88.

6.2.1.1 A não cumulatividade do ICMS e do IPI na Constituição

Em análise das previsões constitucionais da não cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, I, CF/88) e do IPI (art. 153, § 3º, II, CF/88), constata-se que o legislador constituinte optou por identificar expressamente a sistemática e o método a serem utilizados para se atingir a não cumulatividade, quais sejam, a sistemática do valor acrescido e o método subtrativo indireto (imposto sobre imposto). Os dois dispositivos consignam que os impostos serão não cumulativos, “compensando-se o que for devido em cada operação”, “com o montante cobrado nas anteriores”.

Especificamente quanto ao termo “montante cobrado” nas operações anteriores, salienta Misabel de Abreu Machado Derzi que foi firmado o entendimento no sentido de que “não importa, para a validade do crédito à compensação, que o imposto tenha sido recolhido em valor inferior ao devido por erro do contribuinte ou inação do Estado”⁷⁵¹. Assim, a não cumulatividade do IPI e do ICMS deve ser aplicada em se considerando “o valor do imposto, espelhado nas notas fiscais de compra”, transferido pelo fornecedor ao comprador⁷⁵².

No texto constitucional, a diferença primordial⁷⁵³ entre a não cumulatividade do ICMS e do IPI consta da previsão do aproveitamento do crédito referente às operações isentas ou não tributadas. Com efeito, enquanto o art. 155, § 2º, II, CF/88⁷⁵⁴ impede o aproveitamento do crédito de ICMS em operações *não tributadas* ou em operações *isentas*, inexistente qualquer vedação desta natureza para o IPI, sendo garantido o amplo aproveitamento creditício.

⁷⁵¹ BALEEIRO, DERZI, 2013, p. 636.

⁷⁵² *Ibid.*, p. 636.

⁷⁵³ Aponta-se ainda que para o ICMS, a Constituição prevê expressamente no art. 155, §2º, XII, ‘b’, a possibilidade de lei complementar autorizar e disciplinar a substituição tributária, com a eleição de um contribuinte para recolher os valores para os demais tributos (incidência única). Quanto à substituição tributária do ICMS *vide*: CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 97-102 e p. 327-354.

⁷⁵⁴ Art. 155. [...] § 2.º [...] II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Como salienta Roque Antônio Carrazza, as hipóteses de restrição ao aproveitamento de crédito constantes da Constituição revelam um rol taxativo, inexistindo “qualquer possibilidade de outras restrições ao exercício do direito de crédito”⁷⁵⁵.

Assim, para esses impostos, a não cumulatividade foi expressamente disciplinada no texto constitucional, razão pela qual é vedado ao legislador infraconstitucional modificar esse quadrante definido pelo constituinte. Como salienta Roque Antônio Carrazza para o ICMS, em raciocínio plenamente aplicável ao IPI, o princípio da não cumulatividade decorre da CF/88, razão pela qual “à lei não é dado interferir em seu significado, conteúdo e alcance”⁷⁵⁶.

Com uma disciplina constitucional clara e específica, cabe ao legislador infraconstitucional, apenas, disciplinar o IPI e o ICMS em conformidade com esta orientação, aplicando o método subtrativo indireto e garantindo o amplo aproveitamento creditício, salvo para o ICMS, para o qual seria vedado, apenas, o aproveitamento do crédito em operações não tributadas ou isentas.⁷⁵⁷

Diferente do que ocorre com as contribuições securitárias (art. 195, §12º, CF/88) e quanto aos tributos residuais (art. 154, I, c/c art. 195, §4º, CF/88), para os quais restou unicamente consignado que serão não cumulativos, garantindo ao legislador infraconstitucional a possibilidade de eleger a sistemática a ser utilizada.

⁷⁵⁵ CARRAZZA, 2009, p. 402.

⁷⁵⁶ *Ibid.*, p. 400.

⁷⁵⁷ Cumpre mencionar que, não obstante essa clara diretriz constitucional, os diplomas infraconstitucionais que disciplinam o IPI e o ICMS trouxeram previsões restritivas de aproveitamento do crédito que ultrapassam as duas restrições trazidas no texto constitucional para o ICMS. Sem adentrar aqui em todas as peculiaridades referentes ao creditamento desses impostos, constata-se primeiramente quanto ao ICMS que o art. 20 da LC 87/96 traz limitações ao aproveitamento do crédito além das restrições relativas às operações isentas e não tributadas, como, por exemplo, a vedação de aproveitamento de crédito das entradas de mercadorias ou utilização de serviços “alheios à atividade do estabelecimento” (art. 20, §1º, LC 87/96) e a restrição na forma de apropriação do crédito relativo aos bens do ativo imobilizado, cujo valor deve se restringir à “1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período” (art. 20, § 5º, III, LC 87/96). Especificamente para o IPI, constata-se que foi adotada a sistemática do crédito físico, sendo garantido crédito apenas para aqueles produtos que tenham contato com o processo produtivo (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) e, quanto às matérias integrem fisicamente o produto (art. 226 do Decreto 7.212/2010 – Regulamento do IPI). Contudo, essas restrições creditícias possuem nefastos efeitos cumulativos para a cadeia de circulação, contrariando a própria finalidade do princípio da não cumulatividade. A cumulação ocorre nas operações com vedação ou delimitação do aproveitamento de crédito, muitas essenciais ao exercício da atividade empresarial e que demandam os maiores investimentos (como a restrição de crédito do ativo imobilizado – máquinas, equipamentos, etc.). Como indicado no item 6.2 deste Capítulo, necessário que seja garantido o crédito financeiro, como consagrado no IVA europeu.

6.2.1.2 A não cumulatividade do PIS e da COFINS na Constituição

As contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo) e a Lei 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa). Como contribuições incidentes sobre a receita, na forma do art. 1º destes diplomas legais, a sistemática não cumulativa foi prevista para determinadas pessoas jurídicas sendo mantida, para as demais, a sistemática cumulativa do PIS e da COFINS incidentes sobre o faturamento.

Após a publicação dos diplomas legais, foram introduzidos os §§ 12º e 13º ao art. 195 da CF/88 pela EC 42/2003, em dezembro de 2003, indicando que “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b [receita e faturamento]; e IV [importação] do *caput*, serão não-cumulativas”, inclusive quando em substituição das contribuições sobre a folha de pagamentos.

Pela leitura desses dispositivos, constata-se que foi dada liberdade ao legislador infraconstitucional para definir a sistemática a ser utilizada para garantir a não cumulatividade dessas contribuições securitárias, diferentemente do que ocorreu para o IPI e o ICMS, como delineado no item anterior. Marco Aurélio Greco evidencia esta flexibilidade especificamente quanto ao PIS e a COFINS não cumulativos⁷⁵⁸:

Isto significa haver maior flexibilidade para as respectivas leis desenharem a não-cumulatividade de PIS e COFINS do que existe em relação a ICMS e IPI, pois nestes a matriz constitucional atua como fronteira que as leis não podem ultrapassar ao disporem sobre esta matéria.⁷⁵⁹

Da mesma forma, a sistemática do valor acrescido e o método subtrativo indireto previsto constitucionalmente para a não cumulatividade do IPI e do ICMS não deve ser

⁷⁵⁸ No mesmo sentido, Ives Gandra da Silva Martins, para quem “para o IPI e o ICMS, houve por bem o constituinte definir a forma pela qual a não cumulatividade deve ocorrer, para as contribuições sociais não específica que a técnica haveria de ser aplicada, deixando, pois, em aberto esse aspecto, o que tornaria possível a adoção do regime imposto contra imposto, de base contra base ou de imposto sobre imposto de apuração periódica” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não cumulatividade no Direito Brasileiro – A técnica do valor agregado para o PIS e a Cofins exterioriza o regime de compensação base cobra base – Incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus não podem ser eliminados por legislação infraconstitucional – Inteligência possível de compensação para a hipótese descrita. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 188, p. 145, maio 2011).

⁷⁵⁹ GRECO, 2004, p. 103.

necessariamente observado pelo legislador quando da delimitação da não cumulatividade do PIS e da COFINS⁷⁶⁰.

O legislador pode escolher a sistemática para garantir a não cumulatividade em conformidade com a realidade econômica tributada, elegendo um critério de distinção coerente com a materialidade, e em atenta observância da finalidade almejada pela não cumulatividade (neutralidade econômica, livre concorrência e livre fixação dos preços).

Com efeito, o legislador não possui ampla liberdade para definir a sistemática para garantir a não cumulatividade, em face da necessidade de se guardar a devida coerência com o fim almejado pela não cumulatividade, afastando a acumulação tributária exógena. É o que evidenciam Humberto Ávila⁷⁶¹ e Marco Aurélio Greco⁷⁶² que fazem menção, respectivamente, ao legislador coerente ao legislador racional⁷⁶³.

Humberto Ávila critica exatamente a ausência de coerência na definição da sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, eis que o legislador “deixou de honrar o critério de distinção eleito (capacidade compensatória de créditos anteriores) e a finalidade que o justifica (afastar o efeito econômico perverso do acúmulo da carga tributária durante o ciclo econômico)”⁷⁶⁴.

A ausência de coerência pode ser vislumbrada, primeiramente, em se considerando o critério eleito pelo legislador para aplicar a não cumulatividade no art. 10 das Leis 10.637/02 e 10.833/03. O legislador elencou uma série de critérios impróprios de distinção, dentre os quais a forma de apuração de imposto de renda, permanecendo na forma de

⁷⁶⁰ Como salienta Marco Aurélio Greco (2004, p. 102), para o IPI e o ICMS, “a Constituição desenha expressamente o perfil da não-cumulatividade, adotando como núcleo a circunstância de ser operacionalizada através de uma compensação entre impostos (devido numa operação e cobrado na subsequente). Diante disto, no momento em que sobrevêm leis prevendo a não-cumulatividade de PIS e COFINS, a tendência natural é supor que o novel mecanismo teria a mesma amplitude que a não-cumulatividade de IPI e ICMS e que a expressão ‘não cumulatividade’ seria unívoca. Embora esta conclusão tenha sua explicação, não parece procedente. Com efeito, **nenhum indicativo constitucional existia quanto ao perfil e à amplitude do mecanismo**. A não-cumulatividade criada pelas mencionadas leis não foi desdobramento de determinação constitucional. Embora seja possível reconhecer terem tais leis se inspirado em algumas características do modelo constitucional, a não-cumulatividade de PIS e COFINS é criação puramente legal e possui as características que as leis lhe conferem, não cabendo um transplante para PIS e COFINS de características e conclusões extraídas no âmbito de IPI e ICMS”.

⁷⁶¹ ÁVILA, Humberto. O “postulado do legislador coerente” e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11. p. 180.

⁷⁶² GRECO, 2004, p. 103-106.

⁷⁶³ Nas palavras de Marco Aurélio Greco (2004, p. 105) “o sentido das normas não é aleatório ou arbitrariamente definido pelo legislador ou pela interpretação, mas deve resultar de um trabalho construtivo do intérprete e de uma compreensão sistemática dos preceitos que compõem o ordenamento jurídico”.

⁷⁶⁴ ÁVILA, 2007, p. 180.

apuração cumulativa do PIS e da COFINS “as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado”.

Contudo, além deste critério em nada se relacionar com a realidade tributada (receita), constata-se que, em conformidade com o próprio art. 195, §12º, da CF/88, o único critério passível de ser considerado à luz do princípio da igualdade é a **atividade desempenhada pela pessoa jurídica**, aplicando a não cumulatividade para aquelas que são suscetíveis de terem efeitos cumulativos tributários (como, por exemplo, as atividades de fabricação). Na lição de Paulo Ayres Barreto:

Evidentemente, há setores de atividade econômica que estão necessariamente inseridos numa cadeia de operações, etapas de produção. Neles, impõe-se a incidência das contribuições de forma cumulativa. Noutros setores, tal sucessividade de operações não se dá, sendo perfeitamente admissível a incidência cumulativa. Em verdade, ainda que houvesse previsão de não cumulatividade, inexistindo sucessividade de operações, não haveria sequer crédito a ser considerado. Não caberia sequer falar em cumulatividade.⁷⁶⁵

A incoerência do legislador pode ser igualmente vislumbrada uma vez que, não obstante o legislador infraconstitucional tenha elegido a sistemática do valor acrescido nos mencionados diplomas legais, não é possível precisar qual o método subtrativo adotado.

Ilustrando a grande confusão quanto ao método subtrativo que foi eleito pelo legislador infraconstitucional, constata-se que a Conselheira Nanci Gama já externou entendimento no Conselho Superior de Recursos Fiscais⁷⁶⁶ no sentido de que o método adotado para garantir a não cumulatividade do PIS e da COFINS foi o método subtrativo indireto (imposto sobre imposto).

Por sua vez, para Roque Antônio Carrazza⁷⁶⁷, a não cumulatividade do PIS e da COFINS adota “ainda que de modo imperfeito” o método subtrativo direto (base sobre base), eis que “no PIS e na COFINS não cumulativos, todas as despesas que viabilizam ou aperfeiçoam a atividade empresarial, gerando, assim, *receitas*, devem ser levadas em conta, para fins de creditamento”⁷⁶⁸.

Por fim, para Marco Aurélio Greco, foi adotado um critério misto⁷⁶⁹:

⁷⁶⁵ BARRETO, P., 2011b, p. 538.

⁷⁶⁶ CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF, Processo 13053.000112/200518. Recurso Especial 256.140. Acórdão 930301.740– 3ª Turma. Sessão de 09 de novembro de 2011.

⁷⁶⁷ CARRAZZA, 2012, p. 806.

⁷⁶⁸ Ibid., p. 808.

⁷⁶⁹ No mesmo sentido, entendem Ives Gandra da Silva Martins, Ricardo Catagna e Rogério Gandra da Silva Martins (2013, p. 81) que, para o PIS e a COFINS não cumulativos, foi inaugurada “uma sistemática totalmente inédita de não cumulatividade, mediante a subtração de créditos cuja determinação não se relaciona a ajustes de base de cálculo ou a desconto do tributo devido na operação precedente.”

[...] que, em parte, se assemelha ao “base sobre base” – na medida em que relevante é o valor dos itens enumerados e não o valor das contribuições incidentes – e ao “imposto sobre imposto”, pois o montante não é excluído da base sobre a qual incidirá a alíquota, mas sim do próprio valor das contribuições, apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (= ‘receita’).⁷⁷⁰

Pela leitura dos artigos 2º e 3º das Leis 10.657/02 e 10.833/03, visualiza-se a confusão quanto ao método eleito para garantir a não cumulatividade eis que, não obstante considere as receitas e despesas para a apuração do tributo devido, aproximando-se do método subtrativo direto, os créditos apenas são deduzidos após a apuração do tributo devido sobre as receitas, calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre as despesas incorridas na produção.

Como se não bastasse esta imprecisão metodológica, constata-se ainda que o legislador restringiu o direito ao creditamento, apontando apenas algumas das despesas incorridas para a produção como suscetíveis de creditamento, afastando a possibilidade de creditamento de despesas de grande relevância, como os pagamentos feitos como remuneração da mão de obra.

Ao apresentar um rol taxativo de créditos, a legislação culminou em efetivo efeito cumulativo, contrário à finalidade da não cumulatividade. Como salienta Fernando Facury Scaff “a idéia de não cumulatividade foi afastada quando a legislação fez uma indicação absolutamente pontual e excepcional de bens e serviços que autorizam a apuração de crédito, carecendo de justificativa jurídica para fundamentar essas disparidades”⁷⁷¹.

Além disso, distintas discussões no âmbito judicial e administrativo foram instauradas para avaliar a possibilidade de aproveitamento creditício, especialmente quanto à extensão do termo insumo indicada no art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que garante o aproveitamento do crédito sobre “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes”.

Para alguns autores, o insumo deve ter a sua noção aproximada àquela trazida no Regulamento do Imposto Sobre a Renda (custos e despesas operacionais, indicados nos artigos 290 e 299 do Decreto 3.000/99), como Ives Gandra da Silva Martins, Ricardo Catagna e Rogério Gandra da Silva Martins para quem são insumos os “*custos de produção*, na medida em que interferem diretamente na obtenção do resultado”⁷⁷².

⁷⁷⁰ GRECO, 2004, p. 110.

⁷⁷¹ SCAFF, Fernando Facury. PIS e COFINS Não Cumulativos e os Direitos Fundamentais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 151, p. 15-27, abr. 2008. p. 17.

⁷⁷² MARTINS; CATAGNA; MARTINS, R., 2013, p. 86.

Por sua vez, para Marco Aurélio Greco, não podem ser considerados como insumos aquelas despesas que não são úteis ou necessárias à produção, “que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte”, bem como aquelas despesas que, “ainda que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria”⁷⁷³.

Em aproximação semelhante, igualmente entendendo que apenas aquelas despesas necessárias à produção são consideradas como insumos, já se manifestou o Conselho Superior de Recursos Fiscais:

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são **todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social**. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo. Recurso Especial do Procurador Negado. (CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF, Processo 13053.000112/200518. Recurso Especial 256.140. Acórdão 930301.740– 3ª Turma. Sessão de 09 de novembro de 2011). (grifo nosso).

Assim, considerando o equívoco do critério de distinção eleito, a imprecisão metodológica para a adoção da sistemática do valor acrescido e a grande restrição creditícia, a não cumulatividade do PIS e da COFINS não foi desenvolvido de forma coerente pelo legislador, sem se atentar para a materialidade das contribuições e para a finalidade da não cumulatividade, possuindo efeitos verdadeiramente cumulativos.

Como tributos incidentes sobre a receita (circulação econômica na perspectiva da produção), o método subtrativo direto se mostrava mais coerente para garantir a não cumulatividade do PIS e da COFINS, com o amplo aproveitamento de crédito relativo a todas as despesas incorridas na produção, sendo suscetível de restrição creditícia, apenas, aquelas despesas que não se relacionam com a atividade do sujeito passivo. Ainda, como critério de distinção para a aplicação da não cumulatividade, deveria o legislador considerar a atividade desenvolvida, avaliando aqueles que estão efetivamente suscetíveis de uma incidência tributária cumulativa.

A ausência de uma disciplina constitucional específica quanto à sistemática a ser adotada para atingir a não cumulatividade é igualmente vislumbrada para os tributos residuais. Contudo, antes de adentrar especificamente na disciplina constitucional da não cumulatividade na competência residual, é importante sedimentar a natureza do princípio da não cumulatividade.

⁷⁷³ GRECO, 2004, p. 121.

6.2.2 Não cumulatividade como princípio constitucional

À luz da CF/88, a doutrina pátria ordinariamente identifica a não cumulatividade como um princípio.

É o entendimento de José Eduardo Soares de Melo, para quem a não cumulatividade é “um princípio constitucional, balizando a estrutura econômica sobre o qual foi organizado o Estado”, não podendo ser considerada como uma “simples técnica de apuração de valores tributários, ou mera proposta didática, mas diretriz constitucional imperativa, sendo obrigatória para os destinatários normativos (poderes públicos e particulares)”⁷⁷⁴. No mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri e Antonio Carlos Fleischmann Alves⁷⁷⁵ entendem que a não cumulatividade seria um princípio que se apresenta como “um instrumento do Princípio da Isonomia, uma vez que busca dar o tratamento equânime aos contribuintes, respeitando os limites da capacidade tributária individualmente verificada”⁷⁷⁶.

Roberto Ferraz critica este posicionamento, consignando que “não obstante frequentemente denominada princípio, a não-cumulatividade é regra que visa evitar os efeitos nocivos da cumulatividade, notadamente a verticalização da atividade econômica e a aleatoriedade da carga tributária”⁷⁷⁷.

Por sua vez, para Ives Gandra da Silva Martins e Fátima de Souza, a não cumulatividade deve ser concebida como uma “mera técnica de arrecadação, passível de ser adotada pela legislação infraconstitucional”⁷⁷⁸. Entendimento este partilhado por Paulo Celso Bergstrom Bonilha⁷⁷⁹ e Marco Aurélio Greco, sendo que para este último a não cumulatividade é uma “técnica voltada a dimensionar o montante da exigência a recolher,

⁷⁷⁴ MELO, José Eduardo Soares de. Não-cumulatividade das contribuições PIS/COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 52.

⁷⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; ALVES, Antonio Carlos Fleischmann. PIS e COFINS na Lei n.º 9.718: Base de Cálculo e Não-Cumulatividade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grande Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. v. 4. p. 131.

⁷⁷⁶ Especificamente nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, uma vez que a não cumulatividade “concretiza o Princípio da Igualdade”, ela deve ser reconhecida como um princípio específico, que “deve ser visto como consequência daquele primeiro e, como tal, também se reveste da natureza de princípio” (SCHOUERI, 2011, p. 353). Quanto à natureza de princípio da não cumulatividade, *vide* ainda: MOREIRA, 2012, p. 122-125.

⁷⁷⁷ FERRAZ, Roberto. A não-cumulatividade nas contribuições PIS/Cofins e as Exportações. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 154, p. 104, jul. 2008.

⁷⁷⁸ MARTINS; SOUZA, 2004, p. 12.

⁷⁷⁹ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICMS: fundamentos da técnica não-cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 1979.

porém – como técnica que é – não possui essência própria que permita considerá-la isoladamente como se apresentasse natureza jurídica autônoma”⁷⁸⁰.

Em uma abordagem mista, Ricardo Lobo Torres entende que, não obstante a não cumulatividade seja operacionalizada “mediante técnica desenvolvida pela Ciência das Finanças”⁷⁸¹, é um subprincípio constitucional⁷⁸² que consagra o valor da justiça.

Em análise dessas posições em conformidade com as premissas adotadas neste trabalho⁷⁸³, entende-se que, não obstante a não cumulatividade se apresente no texto constitucional como uma verdadeira tomada de posição para afastar a cumulação dos tributos na circulação de riquezas, ela não se enquadra como uma regra por não possuir a concretude necessária no próprio texto constitucional.

Isso porque, como visto, com exceção apenas do ICMS e do IPI, o legislador constituinte não escolheu qual a sistemática que deve ser escolhida pelo legislador infraconstitucional para sua concretização. É o raciocínio de Misabel de Abreu Machado Derzi, para quem “do ponto de vista da amplitude e vastidão de sua aplicação, a não cumulatividade é princípio, alicerce, esteio de importante parte do sistema tributário brasileiro”⁷⁸⁴.

Com efeito, o constituinte garantiu liberdade para o legislador infraconstitucional escolher a sistemática e os métodos da não cumulatividade para garantir que os tributos residuais, o PIS e a COFINS não sejam cumulados em operações plurifásicas de circulação de riquezas, com uma amplitude de atuação que não é coerente com o conceito de regra.

Ademais, a não cumulatividade se apresenta como uma diretriz constitucional que consagra o valor da igualdade ao buscar garantir um tratamento diferenciado aos contribuintes produtores, distribuidores e varejistas que participam de operações plurifásicas quando da circulação de riquezas.

Da mesma forma, ao se garantir àqueles agentes uma forma diferenciada de apuração e quitação do tributo, evita-se que a cadeia de circulação seja onerada de forma indesejada, prejudicando a neutralidade econômica, sendo passível de afetar a livre

⁷⁸⁰ GRECO, 2004, p. 102.

⁷⁸¹ TORRES, R., 2004, p. 144.

⁷⁸² “Os subprincípios vinculam-se diretamente aos princípios e se situam na etapa seguinte de concretização dos valores. Já possuem maior concretude e menor abstração que os princípios e aparecem quase sempre por escrito no discurso da Constituição ou da lei, mas ainda não criam direitos e deveres a quem quer que seja. Nesse contexto deve ser compreendida a não-cumulatividade. É um subprincípio dos diversos princípios de justiça que governam os impostos sobre o valor acrescido: repercussão legal obrigatória, neutralidade econômica, país de destino e capacidade contributiva” (TORRES, R., 2004, p. 144).

⁷⁸³ Vide item 1.1.1 do Capítulo I.

⁷⁸⁴ BALEEIRO, DERZI, 2013, p. 635.

iniciativa na eleição e no exercício da atividade econômica a ser desenvolvida e a livre concorrência⁷⁸⁵, como princípios da ordem econômica, indicados no art. 170, CF/88. Como salientam Luís Eduardo Schoueri e Antonio Carlos Fleischmann Alves:

[...] é base no nosso ordenamento jurídico econômico, portanto, a livre concorrência. Tal deve ser a linha diretiva não só do legislador, mas também da Administração e, mesmo, do Poder Judiciário. A lei que, tratando de qualquer matéria, afetar o Princípio da Livre-Concorrência não estará abrigada por nosso sistema, considerando-se inconstitucional e não podendo ser confirmada por nosso Judiciário.⁷⁸⁶

Nesse sentido, como uma diretriz constitucional que consagra os valores da igualdade e a justiça fiscal, com a finalidade de atingir a neutralidade tributária para garantir a livre concorrência e a livre iniciativa, princípios consagrados no art. 170, CF/88, a não cumulatividade é alçada no direito brasileiro a uma condição de princípio.

6.3 A não cumulatividade e as contribuições securitárias residuais

Como já consignado no item 3.6 do Capítulo III, a não cumulatividade se apresenta como um princípio aplicável para a instituição das contribuições residuais em razão da expressa remissão pelo art. 195, §4º, ao art. 154, I, ambos da CF/88. Como visto, trata-se da vedação da acumulação exógena de tributos incorrida nas operações plurifásicas, com materialidades que envolvem a circulação de riqueza como denotativa de capacidade contributiva objetiva.

Dentro do contexto constitucional brasileiro, a não cumulatividade se apresenta como um princípio que busca alcançar a neutralidade tributária, afastando efeitos nocivos tributários sobre a livre concorrência e a livre iniciativa garantidos pelo art. 170 da CF/88, apresentando-se como um meio a consagrar os valores da isonomia e da justiça.

Sua concretização é viabilizada pela aplicação de sistemáticas que afastam a incidência cumulativa na cadeia de circulação de riquezas, identificadas no item 6.2.1 deste Capítulo. Semelhante ao que ocorre para o PIS e a COFINS, a não cumulatividade prevista na parte final do art. 154, I, da CF/88 para os tributos residuais não traz uma restrição

⁷⁸⁵ Como mencionado no item 6.2 deste Capítulo.

⁷⁸⁶ SCHOUERI, ALVES, 2000, p. 133.

quanto à sistemática e os métodos passíveis de serem eleitos para garantir a incidência não cumulativa⁷⁸⁷.

Como frisa Roque Antônio Carrazza, para os tributos residuais a Constituição “deixou a cargo do legislador da União, o modo de impedir que incidam mais de uma vez sobre o valor que serviu de base para sua cobrança, na fase anterior do ciclo econômico”⁷⁸⁸. No mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri:

O artigo 154, I, da Constituição Federal, quando autoriza a União a criar novos impostos, no uso da competência residual, exige que sejam não cumulativos. Neste caso, o constituinte foi silente quanto ao regime de não cumulatividade, podendo-se entender que tanto seria possível a sistemática imposto sobre imposto como base sobre base. O que importa é que, se o novo imposto for plurifásico, haverá alguma não cumulatividade.⁷⁸⁹

Contudo, como salientado para a não cumulatividade do PIS e da COFINS no item 6.2.1.2, o legislador não possui ampla liberdade para a eleição da sistemática e dos métodos, devendo agir de forma coerente e racional de modo a atender a finalidade da não cumulatividade (neutralidade tributária), escolhendo meios que sejam adequados com a materialidade eleita do tributo residual.

Assim, de forma coerente, o legislador complementar poderá eleger entre as sistemáticas da incidência única e do valor acrescido, sendo este último passível de ser viabilizado no Brasil pela aplicação dos métodos subtrativos direto (base sobre base) ou indireto (imposto sobre imposto).

Nesse sentido, a tributação diferenciada da cadeia de circulação econômica deverá ser desenvolvida para consagrar os princípios constitucionais da isonomia e da justiça, para garantir a livre concorrência e a neutralidade econômica na tributação, sem distúrbios na

⁷⁸⁷ Em sentido contrário, em posição com a qual não se coaduna, Marcelo Del Fiorentino entende que a não cumulatividade estabelecida aos tributos residuais se vincularia diretamente com a não cumulatividade prevista para as espécies tributárias às quais se referem (impostos ou contribuições) sendo que, especificamente para a não cumulatividade das contribuições securitárias, ela deve “sujeitar-se ao regime jurídico da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do art. 195 da CF/88 (não-cumulatividade tributária aplicável junto ao PIS e à Cofins no regime não cumulativo), haja vista configurar-se em idêntica espécie tributária – contribuição social – às aqui mencionadas (com única ressalva de que o respectivo ‘veículo introdutor das normas’, diversamente do que ocorre com o PIS e a Cofins no regime não cumulativo, necessariamente conflui para a lei complementar).” Contudo, como delineado adiante, a sistemática e os métodos da não cumulatividade se relacionam intimamente com a materialidade eleita, com a qual deve guardar a devida coerência. Como as materialidades eleitas para os tributos residuais devem ser necessariamente distintas daquelas previstas no texto constitucional, como visto no item 5.1 do Capítulo V, a vinculação proposta é imprópria. Ademais, a não cumulatividade para os tributos residuais se apresenta como uma previsão constitucional autônoma, que se desvincula das demais previsões da não cumulatividade previstas ao longo do texto constitucional (DEL FIORENTINO, Marcelo Froés. O Simples Nacional e as indevidas restrições à não-cumulatividade tributárias aplicáveis ao IPI e ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 149, p. 29-30, fev. 2008.)

⁷⁸⁸ CARRAZZA, 2012, p. 804.

⁷⁸⁹ SCHOUERI, 2011, p. 371.

organização empresarial ou nos preços praticados no mercado. Esta é a advertência de Humberto Ávila:

[...] Ainda que o legislador tenha a liberdade quanto a instituir ou não regime de não-cumulatividade (liberdade quanto ao “se”), tenha ele optado por estabelecê-lo, deverá coerentemente devolvê-lo de acordo com os princípios tributários aplicáveis, dentre os quais o princípio da igualdade. [...] o legislador não pode estabelecer uma finalidade de diferenciação, com uma mão, e escolher um critério de diferenciação que não mantenha com ela uma relação de pertinência, com a outra mão. Admiti-lo, é aceitar que o legislador possa instituir, caprichosamente, regimes tributários arbitrários, irrazoáveis e irracionais, ao seu bel prazer.⁷⁹⁰

Considerando especificamente a competência residual das contribuições securitárias residuais, cumpre evidenciar que o princípio da não cumulatividade apenas será aplicável para às **contribuições securitárias residuais não vinculadas (referíveis ou não)**. Isso porque, como visto, a não cumulatividade apenas deverá ser observada pelo legislador complementar quando eleger uma materialidade residual que atinja a circulação de riquezas (perspectivas do consumo ou produção), suscetível de incidir de forma plurifásica, em mais de uma fase.

É o que salienta André Mendes Moreira, para quem “somente os impostos e contribuições sociais residuais plurifásicos deverão observar o atributo da não cumulatividade”, atingindo “uma série de negócios jurídicos concatenados que visem à circulação jurídica de bens e serviços”⁷⁹¹. Nesse mesmo sentido é o entendimento de Werther Botelho Spagnol, para quem “o limite da não cumulatividade somente será aplicado a uma contribuição residual em caso de sua incidência sobre a circulação ou consumo”⁷⁹².

Assim, a não cumulatividade deve ser necessariamente observada apenas quando a materialidade do tributo envolver uma ação do contribuinte que denota capacidade contributiva objetiva por participar da circulação de riquezas (consumo ou produção), em um ciclo econômico com distintas etapas. Diante disso, a não cumulatividade apenas será

⁷⁹⁰ ÁVILA, Humberto. Contribuições sobre o faturamento. Vedação do direito de crédito na aquisição de insumos recicláveis. Exame da violação aos princípios da igualdade, da liberdade de profissão, da defesa do meio ambiente, da livre concorrência e da não-cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 170, p. 156, nov. 2009.

⁷⁹¹ MOREIRA, 2012, p. 257.

⁷⁹² SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 118.

aplicável às contribuições não vinculadas (referíveis ou não) que elegem uma faceta da circulação de riqueza como índice econômico denotativo de capacidade contributiva⁷⁹³.

Sob esta perspectiva, a não cumulatividade não se aplica às contribuições residuais vinculadas e referíveis, até mesmo considerando-se que a atuação do Estado que enseja a cobrança desta espécie de contribuição securitária não é suscetível de ocorrer de forma plurifásica.

Da mesma forma, ao eleger uma materialidade não vinculada que não é suscetível de cumulação, não sendo plurifásica, a não cumulatividade não se apresentará como um requisito de validade da contribuição residual. É o caso da eleição de materialidades cuja capacidade contributiva objetiva externa se refere ao patrimônio e à renda, que não são suscetíveis de incidirem em cadeia, de forma cumulativa.

Com efeito, quando por sua natureza o tributo incide de forma monofásica, não há que se falar em não cumulatividade, eis que não há cumulatividade em cadeia passível de ser afastada. É o que leciona Paulo Ayres Barreto, que consignou que apenas quando “presente a sucessividade de etapas impõe-se a não cumulatividade”⁷⁹⁴. Este foi o entendimento consagrado no âmbito do STF, no RE 258.470, quando do julgamento da contribuição residual instituída pela LC 84/96, incidente sobre os valores pagos aos segurados empresários e autônomos. Como consignado na ementa daquele julgado, inexistiria violação daquela contribuição à exigência da não cumulatividade eis que essa exigência “só pode dizer respeito à técnica de tributação que afasta a cumulatividade em impostos como o ICMS e o IPI - e cumulatividade que, evidentemente, não ocorre em contribuição dessa natureza [incidente sobre o rendimento] cujo ciclo de incidência é monofásico”⁷⁹⁵.

Diante do exposto, o legislador complementar, quando da instituição das contribuições residuais não vinculadas (referíveis ou não referíveis), deve observar o princípio da não cumulatividade, na forma exigida pelo texto constitucional, sempre que eleger uma materialidade não vinculada incidente sobre a circulação de riquezas (consumo ou produção) que seja plurifásica, passível de cumulação em distintas etapas de circulação econômica. Com isso, não há que se falar em não cumulatividade quando eleita uma materialidade vinculada ou uma materialidade não vinculada e essencialmente monofásica.

⁷⁹³ Nas palavras de André Mendes Moreira, “se o critério material da hipótese de incidência da exação residual não consistir em uma operação com bem ou serviço, não será possível exigir a observância da não cumulatividade na hipótese” (MOREIRA, 2012, p. 258).

⁷⁹⁴ BARRETO, P., 2011b, p. 538.

⁷⁹⁵ BRASIL, STF, RE 258.470, Relator Ministro Moreira Alves. Primeira Turma, julgado em 21/03/2000, publicado em 12/05/2000.

CAPÍTULO VII

AS CONTRIBUIÇÕES RESIDUAIS NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: CASOS PENDENTES DE JULGAMENTO

Delineada a norma de competência tributária aplicável às contribuições securitárias residuais e partindo-se para uma análise pragmática do tema objeto deste trabalho, adentra-se neste Capítulo na exemplificativa avaliação da constitucionalidade de contribuições securitárias residuais cuja análise está pendente do STF.

Em um levantamento dos processos pendentes de análise em sede de controle concentrado de constitucionalidade (Ação direta de inconstitucionalidade - ADIN e Ação direta de constitucionalidade - ADC) e difuso (repercussão geral), foi possível fazer o levantamento das seguintes figuras tributárias, cuja validade está sendo posta em xeque exatamente pela inobservância dos requisitos para o exercício da competência residual em matéria de contribuições securitárias:

- **Contribuição devida pelas tomadoras dos serviços prestados por cooperados intermediados por cooperativas de trabalho, de “quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços” (art. 22, IV, da Lei 8.212/91, incluída pela Lei 9.876/99):** constitucionalidade pendente de análise na ADIN 2.594⁷⁹⁶ e no RE 595.838⁷⁹⁷, com repercussão geral reconhecida⁷⁹⁸ (tema 166);

- **Contribuição devida pelas agroindústrias sobre “o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção” (art. 22-A, da Lei 8.212/91, incluído pela Lei 10.256/2001):** constitucionalidade pendente de julgamento no RE 611.601⁷⁹⁹, com repercussão geral reconhecida⁸⁰⁰ (tema 281);

⁷⁹⁶ Extrato de andamento disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1991475>>. Acesso em: 13 jan. 2014.

⁷⁹⁷ Extrato de andamentos disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2651722&numeroProcesso=595838&classeProcesso=RE&numeroTema=166>>. Acesso em: 13 jan. 2014.

⁷⁹⁸ BRASIL. STF. RE 595.838, Relator Ministro Menezes Direito, Relator para o Acórdão Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 14/05/2009, publicado em 12/02/2010.

⁷⁹⁹ Extrato de andamentos disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3860301&numeroProcesso=611601&classeProcesso=RE&numeroTema=281>>. Acesso em: 13 jan. 2014.

⁸⁰⁰ BRASIL. STF. RE 611601, Relator Ministro Dias Toffoli, julgado em 03/06/2010, publicado em 18/06/2010.

- **Contribuição securitária devida pelo empregador produtor rural, pessoa jurídica, incidente sobre “a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção” (art. 25, da Lei 8.870/94):** análise da constitucionalidade no RE 700.922⁸⁰¹, com repercussão geral reconhecida⁸⁰² (tema 651); e
- **Exigência de ressarcimento ao Sistema Único de Saúde – SUS das despesas com atendimento de pacientes beneficiários de planos privados de saúde (art. 32 da Lei 9.656/98):** exação cuja constitucionalidade está sendo discutida no RE 597.064⁸⁰³ com repercussão geral reconhecida⁸⁰⁴ (tema 345).

Passa-se à análise de cada uma dessas figuras à luz das conclusões alcançadas em torno das contribuições securitárias residuais. É importante consignar que a análise será feita com enfoque específico nos requisitos do exercício da competência residual, como foco deste trabalho, sem adentrar nesta oportunidade em outras normas jurídicas que eventualmente possam ser invocadas para afastar as exigências tributárias⁸⁰⁵.

7.1 Contribuição securitária do art. 22, IV, da Lei 8.212/91: serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho

Pela análise do art. 22, IV, da Lei 8.212/91, incluída pela Lei 9.876/99, possível é depreender que se está diante de uma contribuição securitária *não vinculada e não referível* a ser paga pelas empresas, cujos elementos da regra matriz de incidência são:

- **Antecedente normativo:** tomar serviço de cooperativas de trabalho, prestados por cooperados por ela intermediados;

⁸⁰¹ Extrato de andamentos disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4273916&numeroProcesso=700922&classeProcesso=RE&numeroTema=651#>>. Acesso em: 13 jan. 2014.

⁸⁰² BRASIL, STF. Recurso Extraordinário 700922 RG, Relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 09/05/2013, publicado em 29/05/2013.

⁸⁰³ Extrato de andamentos disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2661252&numeroProcesso=597064&classeProcesso=RE&numeroTema=345#>>. Acesso em: 13 jan. 2014.

⁸⁰⁴ BRASIL, STF, RE 597064 RG, Relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 09/12/2010, publicado em 29/03/2011.

⁸⁰⁵ Por exemplo, para a contribuição do art. 22, IV, da Lei 8.212/91, o argumento no sentido de que a exigência, por incidir apenas os serviços prestados por cooperativas de trabalho sem qualquer justificativa ou critério para este tratamento diferenciado, traz prejuízo aos princípios da igualdade (art. 150, I, CF/88) e do estímulo ao cooperativismo (art. 174, §2º, CF/88).

➤ **Consequente normativo:** obrigação da empresa tomadora de serviço pagar o valor da contribuição calculado pela aplicação da alíquota de quinze por cento (15%) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços emitida pela cooperativa.

Com efeito, a materialidade eleita se refere a um fato do contribuinte, sendo uma contribuição não vinculada. Por sua vez, esta contribuição é destinada à Seguridade Social como um todo, sendo que os contribuintes eleitos (pessoas jurídicas tomadoras de serviço de cooperativa) não auferem um especial benefício ou vantagem, de forma direta ou indireta, tratando-se de uma contribuição não referível.

É importante atentar que as pessoas jurídicas tomadoras de serviço das cooperativas figuram como verdadeiros contribuintes, por serem aqueles que praticam o fato descrito no antecedente, de tomar serviço de cooperativa de trabalho.

Insta ainda apontar que, ainda que o serviço seja prestado por cooperado (pessoa física), a lei indica que essa prestação é intermediada por uma pessoa jurídica, a cooperativa de trabalho. Assim, garantindo a devida correspondência do critério material com o critério quantitativo⁸⁰⁶, depreende-se que a materialidade eleita é a **tomar serviço prestado por cooperativa de trabalho, abrangendo todas as prestações de seus cooperados**, não se enquadrando esta contribuição na alínea ‘a’ do inciso I do art. 195, CF/88. Esta questão foi bem elucidada na inicial da ADIN 2.594⁸⁰⁷:

⁸⁰⁶ Nesse sentido é o entendimento de Alexandre Tavares, que igualmente não enquadra a contribuição em questão no art. 195, I, ‘a’ da CF/88, em razão exatamente da sua base de cálculo, incidindo sobre os valores pagos às pessoas jurídicas e não às pessoas físicas (TAVARES, Alexandre Macedo. Lei nº 9.876/99: a desoneração tributária das cooperativas de trabalho e a subsequente criação de nova contribuição para as empresas tomadoras de serviço e suas injuricidades. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 64, p. 27-37, jan. 2001. p. 31-32). Em sentido diverso, Eduardo Rocha Dias e Carlos André Ribas de Mello sustentam que esta contribuição não é inconstitucional por incidir sobre a prestação de serviço de pessoa física (cooperado), ainda que intermediado por cooperativa de trabalho, enquadrando-se, portanto, na previsão do art. 195, I, ‘a’, da CF/88. Contudo, como evidenciado pelos próprios autores, essa alegação apenas possui coerência caso a base de cálculo da contribuição fosse o valor do serviço prestado pelo cooperado. Isso porque, ao incidir sobre o valor bruto da Nota Fiscal, a contribuição acaba por se referir não à remuneração paga à pessoa física, mas sim à pessoa jurídica. Ambos os autores defendem que, com fulcro no art. 195, I, ‘a’, CF/88, as contribuições devem incidir, apenas, sobre o valor correspondente à remuneração do cooperado, o que não ocorre em se considerando a redação do art. 22, IV, da Lei 8.212/91 (DIAS, Eduardo Rocha. Contribuição do contratante de cooperativa de trabalho. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 73, p. 42-49, out. 2001); (MELLO, Carlos André Ribas de. A contribuição social a cargo dos contratantes de cooperativas de trabalho e sua compatibilidade com a Constituição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 80, p. 33, maio 2002).

⁸⁰⁷ Petição inicial da ADIN 2.594, interposta pela Confederação Nacional da Indústria, disponível em: <<http://www.cni.org.br/portal/data/pages/FF8080812B83FEF4012B88ACE3BE7301.htm>>. Acesso em: 04 set. 2013.

Com efeito, a empresa não contrata com o cooperado, nem com este mantém qualquer vinculação jurídica, tampouco lhe paga ou credita salários ou rendimentos.

A empresa contrata serviços com a Cooperativa que se responsabiliza pela organização e realização da produção cooperativada contratada, escolhendo os meios adequados, dividindo tarefas entre os cooperados, bem como, emitindo a fatura ou nota fiscal, cujo preço é composto de várias rubricas.

[...] Desta forma, no sistema de cooperativas é possível vislumbrar a existência de duas relações jurídicas distintas: uma entre a cooperativa e seus cooperados, traduzida pela prática dos atos cooperativos e outra, de natureza distinta, entre a cooperativa e as empresas contratantes de seus serviços.

Atentando-se para o critério quantitativo eleito, vislumbra-se em uma primeira leitura rápida do art. 22, IV, da Lei 8.212/91, que a contribuição incidiria sobre o faturamento da cooperativa de trabalho, ensejando o enquadramento da contribuição no art. 195, I, 'b', da CF/88. Isso porque, a base de cálculo é exatamente o valor correspondente ao produto da prestação de serviço da cooperativa⁸⁰⁸.

Contudo, em uma atenta análise do critério quantitativo aliado ao critério material, vislumbra-se que a base de cálculo é o **preço praticado pela cooperativa**, indicado na nota fiscal ou fatura. Isso porque o contribuinte, que realiza o fato descrito no antecedente, é o tomador de serviço e não a cooperativa, sendo que a base de cálculo reflete o valor despendido pelo tomador (quem exteriorizou capacidade contributiva objetiva ao pagar o valor à cooperativa de trabalho).

Para se enquadrar na previsão do art. 195, I, 'b', da CF/88, seria necessário que a **própria cooperativa** fosse o contribuinte desta contribuição, e o fato se referisse ao **prestar serviço**, tendo por base de cálculo o valor faturado pela cooperativa. Com efeito, como visto no item 5.2.2 do Capítulo V, o faturamento corresponde ao produto da prestação de serviço, produto este auferido, na hipótese, pela cooperativa e não pelo tomador, cuja capacidade contributiva objetiva é denotada pelo fato de **tomar serviço**.

Assim, como uma contribuição que recai sobre o tomador de serviço, a base de cálculo se refere ao valor por ele pago pela prestação de serviço de cooperativa (preço) e não sobre o faturamento, auferido na hipótese pelo prestador (cooperativa de trabalho), afastando a contribuição sob análise da previsão do art. 195, I, 'b', da CF/88.

Sob tal perspectiva, por não constar do rol do art. 195, da CF/88⁸⁰⁹, que se evidencia que a materialidade eleita é efetivamente residual, por não constar do rol do art. 195, da CF/88.

⁸⁰⁸ Vide item 5.2.2 do Capítulo V quanto ao conceito de faturamento.

⁸⁰⁹ Foram enfrentados, apenas, aqueles fatos que trazem maior discussão, sendo importante mencionar que a materialidade eleita (tomar serviço de cooperativa incidindo sobre o preço) não se enquadra nas demais

Passando-se à análise da legitimidade desta contribuição, à luz dos requisitos identificados neste trabalho para as contribuições residuais não vinculadas e não referíveis, conclui-se pela sua inconstitucionalidade considerando-se:

- A incompatibilidade do veículo formal utilizado (lei ordinária), sendo que a contribuição residual apenas poderia ser sido instituída por lei complementar;
- A eleição de uma materialidade expressamente designada aos Municípios, no art. 156, III, da CF/88, qual seja, tomar serviços de qualquer natureza⁸¹⁰. Como visto no item 5.1, o termo *serviços* indicado no texto constitucional denota distintas ações do contribuinte que não podem ser consideradas pelo legislador complementar (podendo ser tanto prestar como tomar serviços);
- A ausência de previsão de não cumulatividade. Com efeito, diante da eleição de uma materialidade incidente sobre a circulação de riquezas (tomar serviços), crucial que houvesse previsão de não cumulatividade da contribuição na hipótese de uma corrente de prestação de serviços que envolvesse as cooperativas de trabalho que pudesse implicar a cumulação desta contribuição.

Assim, por não observar quaisquer dos requisitos da competência residual do art. 195, §4º c/c art. 154, I, da CF/88, entende-se que é inconstitucional a contribuição residual não vinculada e não referível do art. 22, IV, da Lei 8.212/91.

7.2 Contribuições securitárias devidas pelos produtores rurais pessoas jurídicas: art. 22-A, da Lei 8.212/91 e art. 25, da Lei 8.870/94

A distinção na forma de custeio da Previdência Social do **empregador rural pessoa jurídica** em relação às demais empresas empregadoras foi inicialmente prevista pelo art. 25 da Lei 8.870/94⁸¹¹, com a instituição das contribuições devidas com base na

previsões do art. 195 (o lucro, a importação, a receita de concurso de prognósticos e o resultado da comercialização da produção rural do produtor pessoa física).

⁸¹⁰ TAVARES (2001, p. 34) frisa a impossibilidade de a União se valer da materialidade serviço como fato a ensejar a incidência da contribuição sob análise “mormente pelo fato de que ‘os serviços de qualquer natureza’ foram inseridos como arquétipos constitucionais pertencentes ao campo privativo dos Municípios (CF, art. 156, III), e, em caráter excepcional, aos Estados, tão-somente no que diz respeito à prestação dos serviços de transporte intermunicipais e interestaduais e de comunicação (CF, art. 155, II).”

⁸¹¹ Redação originária da Lei 8.870/94: “Art. 25. A contribuição prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural,

receita bruta decorrente da comercialização da produção rural, substituindo as contribuições incidentes sobre a folha de salários⁸¹².

Por sua vez, pela Lei 10.256/2001, com a inclusão do art. 22-A na Lei 8.212/91, esta contribuição substitutiva da contribuição sobre a folha de salários⁸¹³ foi estendida para as agroindústrias, **empregadoras rurais pessoas jurídicas** que se dedicam à atividade de industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros (art. 22-A, Lei 8.212/91).

Desta forma, duas leis ordinárias instituíram contribuições idênticas, devidas pelas pessoas jurídicas empregadoras que se dedicam à atividade rural (produção/comercialização/industrialização de produtos rurais), que passaram a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta decorrente da comercialização da produção rural, em substituição da contribuição sobre a folha de salários. As regras matrizes destas contribuições podem ser assim sintetizadas:

- **Antecedente normativo:** comercializar produção rural;
- **Consequente normativo:** obrigação do empregador rural pessoa jurídica de pagar a contribuição pela aplicação de alíquota de dois e meio por cento (2,5%) da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural para financiamento da seguridade social e um décimo por cento (0,1%) sobre a mesma base, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho.

As duas contribuições securitárias deveriam ser não vinculadas e referíveis, eis que, como contribuições substitutivas da folha de salários, elas devem ser necessariamente destinadas ao pagamento dos benefícios da previdência social dos empregados, na forma

passa a ser a seguinte: I - dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção; II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho.”

⁸¹² Com a alteração da redação do art. 25 da Lei 8.870/94 pela Lei 10.256/2001, apenas as contribuições incidentes sobre a folha de salários (art. 22, I e II, da Lei 8.212/91) foram expressamente substituídas pela contribuição sob análise, não envolvendo os demais incisos do art. 22 incluídos a partir de 1999. Na redação dada pela mencionada Lei 10.256/2001, atualmente vigente, indica-se que “a contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a ser a seguinte”.

⁸¹³ Tanto a contribuição do art. 25 da Lei 8.870/94 como a contribuição do art. 22-A da Lei 8.212/91 substituíram apenas as contribuições incidentes sobre a folha de salário, sendo mantidos os recolhimentos pelas empregadoras rurais das contribuições decorrentes da prestação de serviço de contribuintes individuais (autônomos – art. 22, III, Lei 8.212/91), da prestação de serviços de cooperados intermediados por cooperativas de trabalho (art. 22, IV, Lei 8.212/91) e as devidas a outras entidades e fundos, ordinariamente denominadas de terceiros (art. 33, Lei 8.212/91).

do art. 167, XI, CF/88, sendo os empregadores rurais indiretamente beneficiados pela atuação da previdência social em favor de seus empregados⁸¹⁴.

Contudo, importante é evidenciar que não constam das leis instituidoras as previsões da destinação do produto da arrecadação dessas contribuições especificamente para a previdência social, finalidade constitucional das contribuições securitárias incidentes sobre a folha de salário. Com isso, essas contribuições passaram a ser destinadas a quaisquer das finalidades da seguridade social, na forma genericamente prevista no *caput* do art. 22 da Lei 8.212/91⁸¹⁵. Por essa razão, tais contribuições configuram-se verdadeiramente em **contribuições não vinculadas e não referíveis**.

Partindo-se para a análise da legitimidade destas contribuições, constata-se que ambas foram instituídas sobre **o faturamento dos empregadores rurais pessoas jurídicas**. Isso porque, como restou consignado no item 5.2.2 do Capítulo V, o resultado da comercialização da produção rural nada mais é do que o faturamento, sendo uma designação constitucional específica para o resultado auferido pelas pessoas físicas que não possuíam outra forma de contribuição para a previdência social.

Desta forma, como contribuições incidentes sobre o faturamento, sua base constitucional é o art. 195, I, CF/88, atualmente indicado na alínea ‘b’ deste dispositivo. Diante disso, não se trata, neste caso, de contribuições residuais, mas sim de contribuições não vinculadas e não referíveis instituídas com fulcro na competência impositiva do art. 195, CF/88⁸¹⁶.

Contudo, constata-se que estas contribuições são inconstitucionais, eis que a União Federal incorreu em **bis in idem vedado pela Constituição**. Com efeito, com base exatamente na previsão do art. 195, I, CF/88, já havia sido instituída a COFINS pela LC 70/91⁸¹⁷, ou seja, antes da instituição das contribuições sob análise. Como consignado no art. 2º desta Lei Complementar, a COFINS incide exatamente sobre o faturamento, como a “receita bruta das vendas de mercadorias”, inclusive os produtos rurais, que não são em

⁸¹⁴ Conforme raciocínio feito para os empregadores em geral, no item 3.2 do Capítulo III.

⁸¹⁵ “Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, **destinada à Seguridade Social**, [...] é de.” (grifo nosso).

⁸¹⁶ Nesse sentido é o entendimento de Fábio Calcini, evidenciando que “no caso do Funrural (pessoa jurídica), o fundamento constitucional da Lei n. 10.256/2001 é o art. 195, I, alínea *b*, o mesmo que dá supedâneo à contribuição chamada Cofins, instituída anteriormente àquela outra contribuição, esgotando o exercício da competência tributária” (CALCINI, Fábio Pallaretti. Funrural: tributação sobre as receitas da agroindústria. Inconstitucionalidade da Lei n. 10.256/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 180, p. 47, set. 2010.).

⁸¹⁷ Pelo art. 1º da LC 70/91 foi instituída a “contribuição social para financiamento da Seguridade Social, **nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal**, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.” (grifo nosso).

qualquer momento excepcionados por este diploma legal. A COFINS é igualmente uma contribuição não vinculada e não referível, destinada à seguridade social e devida por todas as pessoas jurídicas, dentre as quais aquelas que se dedicam à atividade rural.

Ora, como delineado no item 1.2 do Capítulo I, pela rígida repartição de competências tributárias, a Constituição Federal afastou a possibilidade de bitributação ou de *bis in idem*, salvo exceções expressas, como a contribuição do PIS, que igualmente incide sobre o faturamento por expressa autorização do art. 239 da CF/88⁸¹⁸.

Entretanto, não é o que ocorre na hipótese, inexistindo qualquer autorização para o *bis in idem* incorrido pela União quando da instituição das contribuições sob análise com a COFINS. É o que frisou Fábio Pallaretti Calcine⁸¹⁹ para quem “o mesmo ente político (União) institui uma dupla incidência sobre o mesmo fato econômico (receita ou faturamento) em face de um único contribuinte (pessoa jurídica que seja agroindústria)”, leia-se, empregador rural pessoa jurídica, “tendo idêntica destinação específica, ou seja, a seguridade social”⁸²⁰.

É essencial frisar que, à época da edição das Leis 8.874/94 e 10.256/2001, inexistia a previsão constante do art. 195, §13º, CF/88 que, autorizando o *bis in idem* na situação sob análise, possibilitou a “substituição gradual, total ou parcial” das contribuições sobre a folha de salários pelas incidentes sobre a receita ou faturamento. Com esse, este dispositivo não pode ser invocado para garantir a validade das contribuições sob análise, considerando-se que a constitucionalidade das contribuições dos empregadores rurais pessoas jurídicas deve ser analisada em conformidade com a Constituição vigente à época de sua instituição, vedada a possibilidade de uma constitucionalidade superveniente.⁸²¹

De toda forma, ainda que se cogite que a substituição teria sido feita em conformidade com o §13º do art. 195, CF/88, evidente é que a inconstitucionalidade considerando-se que não foi observada a exigência da não cumulatividade expressamente exigida pelo §12º do mesmo dispositivo constitucional.

⁸¹⁸ A situação excepcional foi consignada pelo Ministro Moreira Alves no âmbito do STF, firmando que “no tocante ao PIS/PASEP, é a própria Constituição Federal que admite que o faturamento do empregador seja base de cálculo para essa contribuição social e outra, como, no caso, é a COFINS”. (BRASIL, STF, ADC 1, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, julgado em 01/12/1993, publicado em 16/06/1995).

⁸¹⁹ Raciocínio delineado especificamente quanto às contribuições das agroindústrias do art. 22-A, da Lei 8.212/91, mas plenamente aplicável à contribuição dos empregadores rurais.

⁸²⁰ CALCINI, 2010, p. 46.

⁸²¹ Nesse sentido, a Segunda Turma do STF indicou que “a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que a alteração constitucional não tem o condão de tornar legítima norma anteriormente considerada inconstitucional diante da Constituição Federal então vigente” (BRASIL, STF, Agravo Regimental no RE 343801, Relator Ministro Ayres Britto, Segunda Turma, julgado em 20/03/2012, publicado em 26/06/2012).

Assim, sob a pretensão de substituição das contribuições sobre a folha de salários, foram criadas contribuições devidas pelos empregadores rurais pessoas jurídicas que são idênticas à COFINS possuindo, inclusive, a mesma finalidade de financiamento da seguridade social, sendo inconstitucionais em face do *bis in idem* vedado pela Constituição.

7.3 Ressarcimento ao SUS (art. 32 da Lei 9.656/1998)

Instituído pelo art. 32 da Lei 9.656/98, o ressarcimento ao SUS se refere aos valores pagos pelos planos privados de saúde, relativos aos custos com atendimento prestado aos beneficiários destes planos por instituições integrantes do SUS (públicas ou privadas, conveniadas ou contratadas). Em conformidade com o §1º deste dispositivo, o produto da arrecadação do ressarcimento, inicialmente destinado à entidade prestadora de serviços (quando dotada de personalidade jurídica própria) e ao SUS, é atualmente destinado ao Fundo Nacional de Saúde.

Na forma do art. 32, §§ 5º e 7º deste diploma legal, os valores relativos ao ressarcimento são cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada incumbida à Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), autarquia federal vinculada ao Ministério da Saúde⁸²², sendo inclusive suscetíveis de serem inscritos em dívida ativa e cobrados judicialmente.

Considerando-se esta disciplina legal, vislumbra-se que o ressarcimento ao SUS se apresenta como verdadeiro **tributo** exigido das operadoras privadas de plano de saúde, sendo uma prestação pecuniária compulsória instituída por lei, que não consiste em fato ilícito, cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.⁸²³

A regra matriz desse tributo pode ser assim identificada:

- **Antecedente normativo:** prestação de serviços de saúde pelas instituições integrantes do SUS para beneficiários dos planos privados de saúde;

⁸²² A ANS é uma autarquia sob regime especial, criada pelo art. 1º da MP 2.012-2/1999, “com personalidade jurídica de direito público, vinculada ao Ministério da Saúde” (art. 1º, do Anexo I do Decreto 3.327/2000).

⁸²³ Conceito de tributo em conformidade com o delineado no item 2.1 do Capítulo II.

➤ **Consequente normativo:** obrigação dos planos privados de saúde de pagar o valor correspondente ao atendimento prestado, de acordo com os valores fixados pela Agência Nacional de Saúde Suplementar⁸²⁴ (art. 32, §1º, Lei 9.656/98).

Diante deste contorno, vislumbra-se que o ressarcimento ao SUS é uma verdadeira **contribuição securitária residual vinculada e referível**, cuja hipótese tributária é a realização de uma atividade Estatal prestada no âmbito do SUS, sendo o critério quantitativo o valor correspondente à contraprestação do serviço prestado, posto à disposição de toda a sociedade.

Para a exigência dessa contribuição, foi eleito um grupo específico de contribuintes, o grupo dos planos de saúde privados, que são indiretamente⁸²⁵ beneficiados pelos serviços prestados em favor dos beneficiários de seus planos. Com efeito, a referibilidade pode ser facilmente depreendida para o ressarcimento ao SUS, eis que, caso inexistente a previsão de ressarcimento, os planos de saúde privados não teriam que arcar com o valor correspondente à prestação de serviço de saúde, não obstante recebam o valor do prêmio de seus beneficiários.

Entretanto, essa contribuição residual vinculada e referível não foi instituída em conformidade com a regra de estrutura procedimental exigida para o exercício da competência residual, por ter sido veiculada por lei ordinária. Assim, diante da incompatibilidade do veículo formal utilizado (lei ordinária), sendo que a contribuição residual apenas poderia ser sido instituída por lei complementar, o ressarcimento ao SUS é inconstitucional.

⁸²⁴ Como já alertado, para não fugir do enfoque proposto, não se adentrará nesta oportunidade na discussão em torno da necessidade, à luz do princípio da legalidade, de o critério quantitativo estar integralmente previsto na lei instituidora. Em argumento no sentido da necessidade dos valores dos procedimentos estarem previstos em lei, sendo descabida a remissão à tabela da ANS, *vide*: CUNHA, Eduardo Munhoz. A cobrança de valores a título de ressarcimento de serviços de atendimento à saúde prestados pelo SUS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 65, p. 27-28, fev. 2001.

⁸²⁵ Em estudo sobre o ressarcimento ao SUS, Eduardo Munhoz da Cunha entende que essa exação tributária seria uma taxa, mas evidencia a sua inconstitucionalidade em razão, dentre outros motivos, da referibilidade indireta existente. No raciocínio do autor, como para as taxas o contribuinte deve ser diretamente beneficiado pela atividade estatal financiada, a cobrança do ressarcimento ao SUS das operadoras de plano de saúde seria inconstitucional uma vez que “não é prestado qualquer serviço diretamente às operadoras de plano de saúde, nem colocado à sua disposição, e tampouco se trata de exercício de poder de polícia” (CUNHA, 2001, p. 26-27). Contudo, como delineado no item 5.2.3 do Capítulo V, a referibilidade é um fator que diferencia a taxa das contribuições vinculadas e referíveis, sendo que, nas contribuições, a referibilidade deve ser indireta como ocorre no caso em tela, afastando a possibilidade de se entender essa exação como uma taxa.

CONCLUSÕES

1 O Brasil adota uma forma rígida de repartição das competências tributárias, indicando cada tributo passível de ser instituído por cada ente federado na CF/88. Desta forma, a competência para a instituição de determinados tributos é atribuída de forma *privativa* aos entes federados, como a competência da União Federal para a instituição das contribuições destinadas à seguridade social. Para os tributos de competência *comum* dos entes, a segregação foi feita, para as taxas e contribuições de melhoria, a partir da delimitação das competências administrativa e territorial, sendo competente somente quem proceder com a atuação estatal que ensejou a cobrança do tributo, e, para os impostos, pela identificação dos signos de riqueza, denotativos de capacidade contributiva objetiva, passíveis de serem tributados por cada pessoa política.

1.1 A rigidez na repartição de competências visa a: (1.1.1) alcançar, juntamente com a repartição de rendas, a *autonomia financeira* almejada por todos os Estados Federais, como um instrumento para buscar garantir, a cada ente federado, os ingressos necessários à efetiva autonomia política, administrativa e legislativa dentro da perspectiva federal; (1.1.2) afastar a *bitributação jurídica*, sendo vedada a invasão de competência alheia, salvo exceções específicas e expressas no texto constitucional; (1.1.3) afastar os *conflitos de competência* entre os entes federados, especialmente com a identificação dos signos de riqueza suscetíveis de serem tributados por cada ente em matéria de impostos.

1.2 A competência tributária é classificada em *impositiva* e *residual*, classificação aplicável apenas para os impostos e as contribuições securitárias, para os quais a CF/88 identificou expressamente signos de riqueza, denotativos de capacidade contributiva objetiva, para o exercício da competência. O critério de distinção é a identificação da materialidade na CF/88: identificada no texto constitucional, trata-se da competência impositiva; *fora do rol de materialidades indicado no texto constitucional, fala-se em competência residual*.

2 São três os critérios distintivos identificados no texto constitucional para a classificação dos tributos: (i) *vinculação da materialidade da hipótese tributária a uma atuação estatal*, sendo vinculados os tributos cuja materialidade descreve uma atuação estatal e não vinculados aqueles cuja materialidade consiste em um fato dotado de

conteúdo econômico, relacionado ao sujeito passivo e que denota capacidade contributiva objetiva; (ii) *destinação do produto da arrecadação para determinada finalidade constitucionalmente definida*, sendo destinados aqueles tributos para os quais a CF/88 identificou uma finalidade a ser financiada pelo produto de sua arrecadação; (iii) *restituibilidade*, característica dos empréstimos compulsórios para os quais a CF/88 exige a previsão, na lei instituidora, de uma regra de conduta de restituição do tributo pago.

2.1 Com a aplicação sucessiva desses critérios à luz da teoria das classes, os tributos constantes do texto constitucional são enquadrados em seis classes tributárias distintas: (2.1.1) **classe de tributos vinculados, destinados e não restituíveis** (taxas e as *contribuições especiais vinculadas*); (2.1.2) classe de tributos vinculados, destinados e restituíveis (empréstimos compulsórios vinculados); (2.1.3) classe de tributos vinculados, não destinados e não restituíveis (contribuições de melhoria); (2.1.4) **classe de tributos não vinculados, destinados, não restituíveis** (*contribuições especiais não vinculadas*); (2.1.5) classe de tributos não vinculados, destinados, restituíveis (empréstimos compulsórios não vinculados); e (2.1.6) classe de tributos não vinculados, não destinados, não restituíveis (impostos).

2.2 Considerando os dispositivos da CF/88 que disciplinam as contribuições especiais, aponta-se como característica destes tributos a exigência de destinação do produto da arrecadação para o atendimento de uma finalidade constitucional específica, expressamente prevista (financiamento de ações nas áreas sociais, econômicas e profissionais, da previdência dos servidores públicos e do serviço de iluminação). Além disso, diferentemente dos empréstimos compulsórios, inexistente previsão constitucional que exija sua restituição, sendo tributos não restituíveis. Contudo, as contribuições especiais poderão ter materialidades, descritas na hipótese tributária, que sejam vinculadas ou não vinculadas a uma atuação estatal específica. Diante disso, elas se enquadram em duas classes tributárias, cada qual com um regime jurídico distinto: na classe dos tributos vinculados, destinados e não restituíveis (*contribuições especiais vinculadas*), e na classe dos tributos não vinculados, destinados e não restituíveis (*contribuições especiais não vinculadas*).

2.3 Dentro da classe dos tributos vinculados, destinados e não restituíveis, os tributos são orientados pela teoria da equivalência, sendo necessariamente *referíveis*, ou seja, a atuação estatal que está sendo financiada pelo tributo, descrita na hipótese tributária, deve *beneficiar ou trazer uma vantagem* ao sujeito passivo da relação jurídica tributária. Entretanto, essa referibilidade se apresenta como um critério distintivo dentro dessa classe

tributária. Quando a atuação estatal se refere diretamente ao contribuinte, *trazendo-lhe um benefício direto*, está-se diante das *taxas*. Quando existente uma *circunstância intermediária* entre a atuação estatal e o contribuinte que indica a existência da vantagem ou benefício, qual seja, a pertinência ao grupo social homogêneo de contribuintes beneficiados, está-se diante das *contribuições especiais vinculadas*.

3 Considerando as duas classes de contribuições especiais, vinculadas e não vinculadas, identifica-se outro critério de distinção que viabiliza uma nova classificação destes tributos: a *finalidade constitucional* para a qual são destinados. O financiamento de ações e despesas na área *social* é uma das finalidades identificadas na CF/88 que se apresenta como critério de distinção suscetível de ser aplicado nas duas classes de contribuições especiais. Com isso, são identificadas as classes de *contribuições especiais sociais vinculadas* e de *contribuições especiais sociais não vinculadas*.

3.1 Por sua vez, dentro das duas classes de contribuições especiais sociais, a finalidade específica de *financiamento da seguridade social* se apresenta como mais um critério de distinção passível de ser aplicado. Isso porque a CF/88 traz um regime jurídico específico para as contribuições destinadas à seguridade social, ou contribuições securitárias, assim entendidas aquelas contribuições especiais sociais com a finalidade constitucional específica de financiar ações sociais nas áreas que compõem a seguridade social, quais sejam, *saúde, previdência e assistência social*.

3.2 Como as contribuições securitárias podem ter materialidades vinculadas, ou não, à atuação estatal que está sendo financiada, são identificados dois gêneros de contribuições securitárias: *contribuições securitárias vinculadas* (enquadradas na classe das contribuições especiais sociais vinculadas) e *contribuições securitárias não vinculadas* (enquadradas na classe das contribuições especiais sociais não vinculadas).

4 Na CF/88, parte das contribuições securitárias é voltada especificamente ao financiamento do sistema **contributivo** da *previdência social*, que exige prévia filiação e contribuição. Para estas contribuições previdenciárias (dos trabalhadores, empresas e produtores rurais pessoas físicas), é possível identificar *um grupo de contribuintes beneficiados pela ação financiada* (ação da previdência social), sendo orientadas pelo princípio da *solidariedade do grupo* (apenas os integrantes do grupo beneficiado são chamados a contribuir). Por outro lado, as demais contribuições securitárias previstas no texto constitucional (dentre as quais o PIS e a COFINS) são voltadas ao financiamento de

ações em benefício de toda a sociedade, primordialmente das ações relativas à *saúde* e à *assistência social*, cujos sistemas são **não contributivos**, ou seja, não exigem prévia filiação ou pagamento de contribuições. Trata-se, assim, de contribuições expressamente orientadas na CF/88 pelo *princípio da solidariedade social*.

4.1 Com isso, vislumbra-se uma distinção entre as contribuições securitárias, concernente à *referibilidade* que, consoante desenvolvido quanto à classe dos tributos vinculados, destinados e não restituíveis, é entendida como *a necessidade da atuação estatal financiada pelo tributo beneficiar ou trazer uma vantagem ao grupo de sujeitos passivos eleitos para compor o polo passivo da relação jurídica tributária*.

4.2 Pela aplicação desse critério de distinção nas classes das contribuições securitárias vinculadas e não vinculadas, são identificadas três espécies de contribuições securitárias, passíveis de serem instituídas no exercício da competência residual, quais sejam: (4.2.1) **contribuições securitárias vinculadas e referíveis** (sem previsão no texto constitucional, orientadas pelo princípio da solidariedade do grupo); (4.2.2) **contribuições securitárias não vinculadas e referíveis** (contribuições previdenciárias, orientadas pelo princípio da solidariedade do grupo); e (4.2.3) **contribuições securitárias não vinculadas e não referíveis** (demais contribuições securitárias, orientadas pelo princípio da solidariedade social).

5 Para a instituição das contribuições securitárias, inclusive no exercício da competência residual, a norma de competência tributária exige que o diploma legal instituidor veicule duas regras de conduta, quais sejam: (i) a *regra matriz de incidência tributária*, regra geral e abstrata que identifica todos os elementos essenciais para o surgimento e identificação da relação jurídica e tributária, cujo objeto é a obrigação de pagar o tributo; e (ii) a *regra de conduta destinação*, que determina que o valor arrecadado a título de contribuição seja destinado à finalidade constitucional que ensejou sua instituição (financiamento de uma ou mais ações relativas à Seguridade Social).

5.1 Essas duas regras de conduta estão interligadas pela *hipótese de pagamento da contribuição*. Assim, após o sujeito passivo proceder com o pagamento, extinguindo a relação jurídica tributária, passa-se a observar a regra de destinação, segundo a qual o ente que constava no polo ativo da relação jurídica tem o dever de proceder com o direcionamento do valor recolhido para a finalidade para a qual a contribuição foi criada.

5.2 Para garantir a validade das contribuições securitárias, as regras de conduta devem ser editadas pelo legislador em observância de todas as normas que compõem a

norma de competência tributária, quais sejam: as regras de estrutura de competência, de procedimento e de matéria, e os princípios.

6 Na instituição das contribuições securitárias, devem ser observados os seguintes princípios aplicáveis a todos os tributos: (i) *princípio da legalidade* (previsão, no diploma legal instituidor próprio, das regras de condutas relativas à instituição dos tributos – regra matriz e a regra de destinação); (ii) *princípio da irretroatividade* (veda que os tributos sejam cobrados em relação aos fatos ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído); (iii) *princípio da anterioridade nonagesimal* (as contribuições securitárias somente podem ser exigidas após noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído); e (iv) *princípios referentes à unidade política brasileira* (uniformidade da tributação nacional e vedação das limitações de tráfego pela tributação).

6.1 Para garantir a observância do *princípio da igualdade*, é necessário identificar um critério de comparação que permita confrontar as diferentes categorias e, assim, verificar a isonomia no tratamento de situações ou pessoas que estejam em situação de equivalência (em relação ao critério eleito). Diante disso, esse princípio é aplicado de forma distinta para as espécies de contribuições securitárias identificadas.

6.1.1 Para quaisquer tributos **não vinculados**, a verificação do *princípio da capacidade contributiva objetiva* se apresenta como um requisito essencial para a tributação, eis que somente serão suscetíveis de tributação aqueles fatos do contribuinte que sejam economicamente apreciáveis, consistindo em uma manifestação de riqueza. Sob a perspectiva econômica, são três as formas de exteriorização de riquezas passíveis de tributação por esses tributos: (i) a riqueza acumulada ou estática (*patrimônio*); (ii) a circulação de riqueza (*consumo e produção*); e (iii) a riqueza adquirida ou acrescida (*renda*). Foram estas as riquezas consideradas pelo legislador constitucional quando da repartição das competências dos impostos e para a identificação das materialidades tributáveis pelas contribuições securitárias. Contudo, tais denotações de riqueza foram segregadas de acordo com *momentos ou circunstâncias específicas*, pela identificação das materialidades que retratam modos diferentes de revelação de riqueza, cada qual com *conceitos distintos*.

6.1.2 Especificamente para as **contribuições securitárias não vinculadas e não referíveis**, orientadas pelo princípio da solidariedade social, *a capacidade contributiva objetiva se apresenta como o primeiro critério de distinção para a consagração do princípio da igualdade*, para identificar, na sociedade, aqueles contribuintes que

demonstram a aptidão de concorrer às despesas públicas, considerando os fatos que se constituam em manifestação de riqueza, economicamente apreciáveis. Por sua vez, para a verificação do valor a ser pago por cada sujeito eleito para a tributação, deverão ser consideradas as diferenças entre os contribuintes identificados a depender da *riqueza individualmente exteriorizada* (de acordo com a *capacidade contributiva subjetiva*).

6.1.3 Para as **contribuições securitárias referíveis (não vinculadas ou vinculadas)**, à luz do princípio da solidariedade do grupo, *o primeiro critério de distinção é a condição de pertinência com o grupo social homogêneo beneficiado ou que afere a vantagem pela atuação estatal que está sendo financiada pela contribuição*. Assim, apenas os integrantes do grupo beneficiado poderão ser eleitos para integrar o polo passivo da relação jurídica tributária de tais contribuições. Por sua vez, o valor a ser recolhido por cada contribuinte é definido considerando o valor do *custo da atividade estatal financiada* e pela escolha do *critério de repartição deste custo entre os integrantes do grupo beneficiado*, à luz do *princípio da equidade*. Essa divisão poderá ser feita com fulcro em critérios razoáveis e proporcionais que considerem a atuação estatal que está sendo financiada como, por exemplo, a intensidade com que cada integrante do grupo está sendo beneficiado pela atuação estatal financiada ou, para as contribuições não vinculadas e referíveis, a riqueza individualmente exteriorizada (*capacidade contributiva subjetiva*).

6.2 O *princípio da capacidade contributiva subjetiva*, em seu viés referente ao *mínimo vital* e ao *confisco*, é aplicável a qualquer tributo, seja ele vinculado ou não vinculado, como limite para a tributação individualmente considerada. Sob esta perspectiva, a tributação não pode atingir aqueles valores pecuniários destinados à própria subsistência do sujeito ou ultrapassar o limite do confisco, verificado caso a caso, não podendo ensejar a perda do patrimônio, da propriedade, ou mesmo dificultar a própria manutenção das atividades econômicas do contribuinte.

6.3 A CF/88 identifica critérios que não podem ser utilizados como forma de comparação entre os contribuintes, quais sejam: a origem, a raça, o sexo, a cor e a idade. Por sua vez, para as contribuições especiais, dentre as quais as contribuições securitárias, a ocupação profissional do contribuinte ou a função por ele exercida pode ser utilizada como critério de comparação. Entretanto, esse critério de distinção deve ser utilizado com parcimônia pelo legislador, considerando a finalidade buscada pela contribuição e não simplesmente em razão da atividade exercida.

7 A edição da regra matriz de incidência tributária das contribuições securitárias, inclusive no exercício da competência residual, deve observar as *imunidades* aplicáveis, regras de estrutura material que apontam os fatos ou pessoas que não são suscetíveis de tributação, quais sejam: (7.1) o ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial; (7.2) as entidades beneficentes de assistência social, que atendem aos requisitos previstos em lei complementar; (7.3) as aposentadorias e pensões (em se tratando de contribuições dos trabalhadores); e (7.4) as receitas de exportação.

8 Sintetizam-se, a seguir, as regras matrizes de incidência de cada uma das contribuições securitárias:

8.1 Contribuições securitárias não vinculadas e não referíveis: descrição de um fato do contribuinte que se refere a uma *manifestação de riqueza apreciável economicamente* que, ocorrido em determinada circunstância de tempo e espaço, poderá dar ensejo ao surgimento da relação jurídica tributária, na qual conste no polo ativo a União Federal e no polo passivo *o sujeito que exteriorizou capacidade contributiva objetiva pela realização, de forma direta e pessoal, do fato descrito na hipótese tributária*, que tem a obrigação de pagar o valor da contribuição, fixado considerando a capacidade contributiva subjetiva de cada sujeito.

8.2 Contribuições securitárias não vinculadas e referíveis: descrição de um fato do contribuinte que se refere a uma *manifestação de riqueza apreciável economicamente* que, ocorrido em determinada circunstância de tempo e espaço, poderá dar ensejo ao surgimento da relação jurídica tributária, na qual consta no polo ativo a União Federal e no polo passivo *o sujeito constante do grupo homogêneo beneficiado pela atuação estatal financiada que realizou, de forma direta e pessoal, o fato descrito na hipótese tributária*, que tem a obrigação de pagar o valor da contribuição, fixado pela repartição do custo da atividade estatal financiada dentro do grupo a partir de um critério justo de partilha, à luz do *princípio da equidade* (dentre os quais, a capacidade contributiva subjetiva exteriorizada por cada sujeito integrante do grupo).

8.3 Contribuições securitárias vinculadas e referíveis: descrição de uma *atuação estatal relativa à previdência, saúde e/ou assistência social*, financiada pela contribuição, que, ocorrida em determinada circunstância de tempo e espaço, poderá dar ensejo ao surgimento da relação jurídica tributária, na qual consta no polo ativo a União Federal e no polo passivo *o sujeito constante do grupo homogêneo beneficiado pela atuação estatal financiada*, que tem a obrigação de pagar o valor da contribuição, fixado pela repartição do

custo da atividade estatal financiada dentro do grupo a partir de um critério justo de partilha, à luz do *princípio da equidade* (tal como a verificação dos sujeitos do grupo que são mais beneficiados pela atividade estatal financiada ou aqueles sujeitos que geram maiores custos).

9 Para as três espécies de contribuições securitárias, **a regra de conduta de destinação deve ser adequada ao fim constitucional**, sendo que o legislador não pode perder o parâmetro do custo da finalidade constitucional almejada (realização das ações de seguridade social) quando da instituição e cobrança dessas contribuições. Com isso, mesmo o produto da arrecadação das *contribuições securitárias não vinculadas e não referíveis* não poderá ultrapassar o custo da atuação estatal, eis que os valores arrecadados em excesso não podem ser destinados a outra finalidade que não a prevista na lei instituidora.

9.1 O legislador não pode se valer das contribuições securitárias não vinculadas e não referíveis para o financiamento, exclusivo, dos benefícios da previdência social, por se tratar de um sistema contributivo na forma da CF/88.

9.2 São distintos os efeitos da desvinculação das contribuições no plano constitucional e legal (norma geral e abstrata de destinação) e no plano fático/executivo (norma individual e concreta de destinação) sendo que: (9.2.1) qualquer previsão de desvinculação das contribuições no plano constitucional mostra-se fatalmente inconstitucional, devendo ser extirpada do ordenamento; (9.2.2) quando *ausente o requisito essencial da destinação na lei instituidora* (por não constar previsão ou por prever expressamente a não destinação da contribuição), não se está diante de uma contribuição especial, mas de tributo pertencente à outra classe tributária não destinada (*imposto*, por exemplo), cuja validade deve ser avaliada de acordo com o *regime jurídico aplicável*; (9.2.3) quando uma lei posterior modificar a finalidade para a qual a contribuição foi criada, *indicando finalidade distinta* do financiamento da Seguridade Social, a modificação da finalidade implica a instituição de uma *nova contribuição especial* (mesmo que possua a mesma regra matriz de incidência) cuja validade depende da análise do *regime jurídico aplicável*; (9.2.4) quando a desvinculação for prevista em lei orçamentária ou mesmo em lei não orçamentária, *direcionando o produto da arrecadação para finalidade diversa daquela prevista na lei instituidora*, a contribuição será *inconstitucional*, sendo passível de *repetição de indébito* pelo contribuinte diante do descumprimento do dever da União de destinação dos valores por ele pagos; (9.2.5) com a

desvinculação do produto da arrecadação no *plano fático* ou em razão de previsão de *diploma infralegal*, de forma contrária à lei instituidora, o dispositivo infralegal ou o ato executivo devem ser anulados com *eficácia retroativa*, sendo que a repetição de indébito apenas será um direito do contribuinte caso os recursos não sejam passíveis de serem recuperados e destinados para a finalidade correta, recompondo o *status quo ante*. Nesta última hipótese, o desvio de recursos enseja, ainda, a responsabilidade do administrador público, que deve sofrer as sanções administrativas e penais cabíveis.

10 Além de todos os princípios e todas as regras de estrutura aplicáveis à espécie de contribuição securitária eleita, a instituição de uma nova contribuição securitária, no exercício da competência residual, deve observar todos os princípios e as regras de estrutura previstos no art. 154, I, da CF/88 para a instituição de novos impostos, quando aplicáveis e na forma adequada de aplicação, coerente com a espécie de contribuição securitária eleita.

10.1 O diploma instituidor próprio para a instituição das contribuições securitárias residuais é a *lei complementar*, como instrumento primário introdutor de normas, para o qual se exige a aprovação por maioria absoluta, ou seja, o primeiro número inteiro acima da metade do número de congressistas.

10.2. *Os fatos descritos na hipótese tributária das contribuições securitárias residuais não podem estar previstos na CF/88*, sendo vedada a eleição das materialidades a seguir identificadas, de acordo com a espécie de contribuição securitária.

10.2.1 Para a instituição das **contribuições securitárias não vinculadas (não referíveis e referíveis)**, é vedada a eleição de quaisquer das ações dos contribuintes relacionadas às matérias não vinculadas previstas na CF/88 para a instituição das contribuições securitárias e dos impostos, quais sejam (i) folha de salários; (ii) rendimentos do trabalho; (iii) faturamento; (iv) receita; (v) lucro; (vi) receita de concursos de prognósticos; (vii) importação de bens ou serviços; (viii) resultado na comercialização da produção rural; (ix) propriedade territorial rural, predial, territorial urbana e de veículos automotores; (x) renda ou proventos de qualquer natureza; (xi) operações que envolvam produtos industrializados, de crédito, de câmbio, de seguro, relativas a títulos ou valores mobiliários e relativas à circulação de mercadorias; (xii) prestações de serviços de qualquer natureza, inclusive de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; (xiii) grandes fortunas; (xiv) transmissão, por *causa mortis* ou doação, de bens ou direitos; e (xv)

transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis, de direitos reais ou cessão de direitos a aquisição de imóveis.

10.2.1.1 Não obstante todas as materialidades constitucionais não vinculadas possuam a mesma matriz econômica denotativa de capacidade contributiva objetiva (renda, patrimônio e circulação de riquezas), é necessário que o legislador complementar se atente para a forma como foram identificadas no texto constitucional quando da eleição de materialidades residuais (o conceito).

10.2.1.2 Exemplos de materialidades residuais não vinculadas são extraídos do campo dos ativos intangíveis das pessoas jurídicas, que compõe o seu patrimônio, sendo economicamente apreciáveis e declaradas como ativos, tais como as marcas.

10.2.1.3 A CF/88 não veda o *bis in idem* para as contribuições securitárias residuais e os impostos residuais razão pela qual, identificada uma materialidade não vinculada residual, ela poderá ser tributada pela União Federal pelos dois tributos residuais, sendo crucial que seja observado o limite do não confisco.

10.2.2 Para a instituição das **contribuições securitárias vinculadas e referíveis**, é vedada a eleição de materialidades vinculadas previstas na CF/88 para a instituição das taxas, das contribuições de melhoria e da contribuição de iluminação pública, quais sejam: (i) prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, utilizados de forma efetiva ou potencial; (ii) exercício do poder de polícia; (iii) realização de obras públicas; e (iv) prestação de serviço de iluminação pública. Tais contribuições poderão ser eleitas para remunerar um serviço prestado para toda a coletividade, desde que seja aferido um benefício ou vantagem para um determinado grupo homogêneo de contribuintes, como circunstância intermediária necessária.

10.3 Se o legislador complementar eleger uma materialidade não vinculada residual relativa à circulação de riquezas (produção ou consumo), faz-se necessário, ainda, a observância do *princípio da não cumulatividade*, escolhendo-se quaisquer das sistemáticas consagradas (incidência única ou valor agregado que, por sua vez, pode ser aplicado pelo método subtrativo direto ou indireto). Esta sistemática a ser eleita deve guardar a devida coerência com a materialidade eleita e com a finalidade para a qual a não cumulatividade se presta, qual seja, de afastar os efeitos cumulativos da cadeia, garantindo a neutralidade tributária, sem prejuízo à livre concorrência e à livre iniciativa.

11 Em um esquema conclusivo dos limites para a instituição das contribuições securitárias residuais tem-se:

Quadro 11
Normas de competência tributária das espécies de contribuições securitárias residuais

PRINCÍPIOS	REGRAS DE ESTRUTURA		
	Material	Competência	Procedimento
CONTRIBUIÇÃO SECURITÁRIA RESIDUAL NÃO VINCULADA E NÃO REFERÍVEL			
<ul style="list-style-type: none"> - Legalidade; - Irretroatividade; - Anterioridade nonagesimal; - Princípios referentes à unidade política brasileira; - Solidariedade social; - Igualdade (capacidade contributiva objetiva e subjetiva); - Se materialidade relativa à circulação de riquezas: não cumulatividade. 	<ul style="list-style-type: none"> - Destinação ao financiamento de ações relativas à Seguridade Social (saúde, previdência e/ou assistência social), com exceção do financiamento exclusivo dos benefícios da previdência social; - Imunidades; - Não se valer das materialidades das contribuições securitárias e dos impostos. 	União Federal	Lei complementar
CONTRIBUIÇÃO SECURITÁRIA RESIDUAL NÃO VINCULADA E REFERÍVEL			
<ul style="list-style-type: none"> - Legalidade; - Irretroatividade; - Anterioridade nonagesimal; - Princípios referentes à unidade política brasileira; - Solidariedade do grupo; - Igualdade (equidade e, possível, a capacidade contributiva subjetiva); - Se materialidade relativa à circulação de riquezas: não cumulatividade. 	<ul style="list-style-type: none"> - Destinação ao financiamento de ações relativas à Seguridade Social (saúde, previdência e/ou assistência social); - Imunidades; - Não se valer das materialidades das contribuições securitárias e dos impostos. 	União Federal	Lei complementar
CONTRIBUIÇÃO SECURITÁRIA RESIDUAL VINCULADA E REFERÍVEL			
<ul style="list-style-type: none"> - Legalidade; - Irretroatividade; - Anterioridade nonagesimal; - Princípios referentes à unidade política brasileira; - Solidariedade do grupo; - Igualdade (equidade). 	<ul style="list-style-type: none"> - Destinação ao financiamento de ações relativas à Seguridade Social (saúde, previdência e/ou assistência social); - Imunidades; - Não se valer das materialidades das taxas, contribuições de melhoria e CIP 	União Federal	Lei complementar

12 Com fulcro nos limites identificados para o exercício da competência residual, conclui-se pela inconstitucionalidade de duas contribuições residuais atualmente pendentes de julgamento do STF, quais sejam: a contribuição securitária residual não vinculada e não referível devida pelas tomadoras dos serviços prestados por cooperados intermediados por cooperativas de trabalho (art. 22, IV, da Lei 8.212/91) e a contribuição securitária residual vinculada e referível de ressarcimento ao SUS (art. 32 da Lei 9.656/98).

12.1 A contribuição securitária do art. 22, IV, da Lei 8.212/91 é residual considerando que sua hipótese tributária, de tomar serviço prestado por cooperativa de trabalho, não consta da CF/88. Contudo, nenhum dos requisitos para o exercício da competência residual foi observado, sendo a contribuição inconstitucional diante; (i) da incompatibilidade do veículo formal utilizado para sua instituição (lei ordinária); (ii) da eleição de uma materialidade expressamente designada aos Municípios na CF/88; (iii) da ausência de previsão da não cumulatividade da contribuição na hipótese de uma corrente de prestação de serviços que envolvesse as cooperativas de trabalho, que pudessem implicar a cumulação desta contribuição, eis que a materialidade eleita incide sobre a circulação de riquezas.

12.2. O ressarcimento ao SUS, como verdadeiro tributo, enquadra-se como uma contribuição securitária residual vinculada e referível considerando a regra matriz de incidência e a regra de destinação depreendidas da lei instituidora. Como efeito, esse tributo tem por hipótese tributária uma atividade estatal de prestação de serviços de saúde, pelas instituições integrantes do SUS, aos beneficiários dos planos de saúde privados. Seu critério quantitativo corresponde ao valor da contraprestação do serviço prestado, posto à disposição de toda a sociedade, para o qual o produto da arrecadação deste tributo é destinado. Para sua exigência, foi eleito um grupo específico de contribuintes, o grupo dos planos de saúde privados, que são indiretamente beneficiados pelos serviços prestados em favor dos beneficiários de seus planos. Como uma contribuição securitária residual, o ressarcimento ao SUS é inconstitucional por ter sido instituído por lei ordinária, em descumprimento da regra de estrutura procedimental que exige a lei complementar para o exercício da competência residual.

12.3. As contribuições devidas pelos empregadores rurais pessoas jurídicas, como contribuições no exercício da competência impositiva incidente sobre o faturamento, são igualmente inconstitucionais em função do *bis in idem* com a COFINS.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 15, n. 55, p. 239-296, jan/mar. 1991.

ANDRADE, José Maria Arruda de. As contribuições previdenciárias e o fornecimento de materiais na prestação de serviços com cessão de mão-de-obra. **Revista de Direito Tributário da APET**, v. 15, p. 15-33, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

_____. Lei complementar em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 13, n. 48, p. 84-106, abr/jun. 1989.

_____. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011a.

_____. Contribuição do Produtor Rural Pessoa Física sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Subsistência da inconstitucionalidade após a Lei n. 10.256/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 185, p. 128-141, fev. 2011b.

_____. Contribuições sobre o faturamento. Vedação do direito de crédito na aquisição de insumos recicláveis. Exame da violação aos princípios da igualdade, da liberdade de profissão, da defesa do meio ambiente, da livre concorrência e da não-cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 170, p. 150-159, nov. 2009.

_____. Regra-matriz *versus* princípios. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito Tributário**: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 67-77.

_____. O "postulado do legislador coerente" e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11. p. 175-183.

_____. Limites à tributação com base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88.

_____. Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 107, p. 95-109, ago. 2004.

_____. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 308-327.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (Atual.). **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____; MUSSI, Cristiane Miziara. **Direito Previdenciário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades constitucionais: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. As contribuições no sistema constitucional – tributário. In: **Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 2**. São Paulo: Resenha tributária, 1977. p. 9-36.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, destinação e controle**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011a.

_____. Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Tributação e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011b. p. 529-545.

_____. **Elisão Tributária: limites normativos.** São Paulo: Editora USP, 2008.

_____. A não-cumulatividade das contribuições e sua vinculação à forma de tributação do imposto sobre a renda. **Revista do Advogado**, São Paulo, n. 94, p. 130-135, 2007.

_____. Contribuições: delimitação da competência impositiva. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. **Segurança jurídica na tributação e estado de direito.** São Paulo: Noeses, 2005. p. 509-530.

_____. As contribuições sociais e a tredestinação de seus recursos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 88, p. 185-191, 2003.

_____. **Imposto sobre a renda e preços de transferência.** São Paulo: Dialética, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição Brasileira.** 5. ed. Rio de Janeiro; São Paulo: Renovar, 2001.

BATALHA, Célio de Freitas. Lei Complementar em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 13, n. 49, p. 121-129, jul./set. 1989.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** São Paulo: Noeses, 2007.

BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Márcia Carla Pereira. **Curso avançado de direito comercial.** 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico.** 10. ed. Brasília: Editora UNB, 1999.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICMS: fundamentos da técnica não-cumulativa.** São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 1979.

BORGES, José Souto Maior. Hierarquia e sintaxe constitucional da lei complementar tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 150, p. 67-78, mar. 2008.

_____. As contribuições sociais (PIS/Cofins) e a jurisprudência do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 118, p. 76-91, jul. 2005.

BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. Da não incidência do ISS sobre cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 195, p. 138-150, dez. 2011.

BRECHO, Renato Lopes. As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 192, p. 113-131, set. 2011.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Funrural: tributação sobre as receitas da agroindústria. Inconstitucionalidade da Lei n. 10.256/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 180, p. 41-55, set. 2010.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. As contribuições especiais no Direito Brasileiro. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 9, n. 31, p. 127-141, 1985.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. **Custeio da seguridade social: aspectos constitucionais e contribuições específicas**. São Paulo: Atlas, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio; BOTTALLO, Eduardo D. Operações de exportação e equiparadas e imunidade à contribuição social sobre o lucro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 91, p. 108-115, abr. 2003.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **ICMS**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. Sistema de vendas diretas (porta a porta) – Possibilidade jurídica de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos, oriundo das despesas com publicidade, *merchandising* e *call center* – Exegese do conceito de insumos, contido nas leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 – Questões conexas. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário e a Constituição: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 797-832.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito tributário, linguagem e método.** 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Princípios e Sobreprincípios na Interpretação do Direito. In: DE LUCCA, Newton; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta (Coord.). **Direito Constitucional Contemporâneo: homenagem ao professor Michel Temer.** São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 279-290.

CAVALLÉ, Angel Urquizu. La Financiación Del Sistema Público de Seguridad Social en España. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para seguridade social.** São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 111-153.

CHIESA, Clélio. Imunidade tributária das instituições sem fins lucrativos no tocante a impostos e contribuições destinadas a financiar a seguridade social. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho.** São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 400-423.

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. p. 118-159.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Contribuições no Direito Brasileiro – Seus problemas e as soluções. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para seguridade social.** São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 17-63.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro.** 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009a.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Direito Tributário Contemporâneo.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

_____. Não Cumulatividade Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Não Cumulatividade Tributária.** São Paulo: Dialética, 2009b. p. 449-482.

CONTI, José Maurício. **Princípios da capacidade contributiva e da progressividade.** São Paulo: Dialética, 1996.

CORRÊA, Walter Barbosa. Tensão entre direito de tributar e poder de tributar no direito tributário brasileiro. In: MACHADO, Brandão. **Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 202-218.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 55, p. 297-302, jan./mar. 1991.

_____. Imposto de vendas e consignações: análise dos sistemas de arrecadação. **Revista de Administração de Empresas - R.A.E**, São Paulo, v. 3, n. 6, p. 53-74, jan./mar. 1963.

_____. Não-cumulatividade: restrições. Palestra proferida no XIX Congresso Brasileiro de Direito Tributário na Mesa de Debates "D": Contribuições. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 94, p. 118-122, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CUNHA, Eduardo Munhoz. A cobrança de valores a título de ressarcimento de serviços de atendimento à saúde prestados pelo SUS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 65, p. 22-32, fev. 2001.

DEL FIORENTINO, Marcelo Froés. O Simples Nacional e as indevidas restrições à não-cumulatividade tributárias aplicáveis ao IPI e ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 149, p. 27-35, fev. 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Causa Final e a Regra Matriz das Contribuições. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para seguridade social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007a. p. 635-669.

_____. Contribuições. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 13, n. 48, p. 221-252, abr./jun. 1989.

_____. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007b.

DIAS, Eduardo Rocha. Contribuição do contratante de cooperativa de trabalho. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 73, p. 42, out. 2001.

ELALI, André de Souza Dantas. O Federalismo Fiscal Brasileiro - algumas notas para reflexão. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 69, p. 7-25, 2006.

FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Não-Cumulatividade do PIS e da COFINS**: implicações contábil, societária e fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FERRAZ, Roberto. A inversão do princípio da capacidade no aumento da COFINS pela Lei 9.718/98. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 130, p. 71-85, jul. 2006.

_____. A não-cumulatividade nas contribuições PIS/Cofins e as Exportações. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 154, p. 104-107, jul. 2008.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. In: **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. ano 14. v. 11/12. p. 3.069-3.084.

FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. Princípios e regras em Direito Constitucional: contribuição para uma polêmica doutrinária. In: DE LUCCA, Newton; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta (Coord.). **Direito Constitucional Contemporâneo**: homenagem ao professor Michel Temer. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 291-300.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. Contribuições Especiais: natureza e regime jurídico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Especialização em direito tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 1143-1166.

GODOI, Marciano Seabra de. Não Cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Não Cumulatividade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 357-391.

GRAU, Eros. Os princípios são regras. In: DE LUCCA, Newton; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta (Coord.). **Direito Constitucional Contemporâneo: homenagem ao professor Michel Temer**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 273-278.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 101-122.

_____. Sobre o futuro da tributação: a figura dos intangíveis. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Coord.). **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 20, p. 166-178, 2006.

HOORN JR., J. van. MACHADO, Brandão (Trad.). Bitributação – uma tentativa de definição. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 304-314.

HORVATH, Estevão. Classificação dos tributos. In: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. **Contribuições de Intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. As contribuições na Constituição brasileira: ainda sobre a relevância da destinação do produto da sua arrecadação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, p. 122-129, 2008.

HORVATH JÚNIOR, Miguel. Imunidade das contribuições para seguridade social. In: CARDOSO, Alessandro Mendes; PAULSEN, Leandro. **Contribuições previdenciárias sobre a remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 20-34.

_____. **Direito previdenciário**. 6. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. A incidência da norma jurídica: o cerca da linguagem. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 79. p. 187-197, 2000.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Empréstimo Compulsório no direito brasileiro: regime jurídico e contraste de juridicidade. In: **Justiça tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 69-104.

LEÃO, Martha Toribio. A incidência das contribuições sociais sobre as receitas financeiras das instituições financeiras e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 214, p. 93-107, jul. 2013.

LIMA, Rogério. O interesse jurídico protegido na interpretação da norma tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 74, p. 111-118, nov. 2001.

LINS, Robson Maia. As normas jurídicas e o tempo jurídico. In: CARVALHO, Paulo de Barros; ROBLES, Gregório (Coord.). **Teoria Comunicacional do Direito: Diálogo entre Brasil e Espanha**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 481-501.

_____. **Controle de constitucionalidade da norma tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Distribuição de Receitas Tributárias: Disposições Gerais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 801-831.

MACHADO, Brandão. São tributos as contribuições sociais? In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MONTEIRO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: Estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Competência residual e contribuições de seguridade social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Contribuições previdenciárias: questões atuais**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 91-103.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Contribuições Sociais “Gerais” e a Integridade do Sistema Tributário Brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. v. 6. p. 171-187.

MADEIRA, Patricia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. Orientador: Professor Doutor Alcides Jorge Costa. 2009. 165 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MARQUES, Márcio Severo. Espécies tributárias. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Especialização em direito tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 37-61.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A imunidade do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para seguridade social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 487-505.

_____. O princípio da não cumulatividade no Direito Brasileiro – A técnica do valor agregado para o PIS e a Cofins exterioriza o regime de compensação base cobra base – Incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus não podem ser eliminados por legislação infraconstitucional – Inteligência possível de compensação para a hipótese descrita. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 188, p. 137-156, maio 2011.

_____; CATAGNA, Ricardo; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. Direito à escrituração de créditos do PIS e da Cofins em relação às despesas com marketing e publicidade e com taxa de emissão de boletos de administradoras de cartões de crédito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 208, p. 75-90, jan. 2013.

_____; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. A não cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 11-24.

MARTINS, Sérgio Pinto. Exação da Seguridade Social criada pela Lei Complementar n.º 84/96. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Contribuições previdenciárias: questões atuais**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 191-215.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. Natureza jurídica da contribuição previdenciária na Carta Magna de 1988. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Contribuições previdenciárias: questões atuais**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 235-269.

MÉLEGA, Luiz. Natureza jurídica da contribuição de previdência social. In: MACHADO, Brandão. **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 332-399.

_____. Regime jurídico das contribuições na Carta Política de 1988. In: **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1992. v. 11/12. p. 3.271-3.298.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

_____. Não-cumulatividade das contribuições PIS/COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 51-68.

MELLO, Carlos André Ribas de. A contribuição social a cargo dos contratantes de cooperativas de trabalho e sua compatibilidade com a Constituição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 80, p. 24-33, maio 2002.

MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. Tradução Roberto Ferraz. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 221-256.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. Reformulação do Federalismo no Brasil. In: **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995a. v. 14. p. 107-121.

_____. Formas de repartição de receitas no Estado Federal. In: **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995b. v. 14. p. 122-148.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Classificação dos tributos (uma visão analítica). In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 4. Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). São Paulo: Noeses. 2007. p. 601-637.

NABAIS, José Casalta. O Financiamento da Segurança Social em Portugal. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para seguridade social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 567-597.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. Contribuições sociais e desvio de finalidade. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 543-557.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Contribuições especiais. A – Noções Gerais B – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. In: **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Resenha Tributária; Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995. v. 14. p. 173-195.

PAULSEN, Leandro. Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 366-390.

_____. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012.

_____. Solidariedade como princípio de custeio da seguridade social. In: CARDOSO, Alessandro Mendes; PAULSEN, Leandro. **Contribuições previdenciárias sobre a remuneração**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 9-19.

_____; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PELEGRINI, Luciana Tomiko Fujimoto. A constitucionalidade da EC 39/2002: contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 18, n. 92, p. 168-187, 2010.

PETRY, Rodrigo Caramori. O STF e a imunidade tributária das receitas de exportação (art. 149, §2º, I, CF) em face das contribuições sociais CSL, CPMF, PIS, Cofins e “Funrural”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 191, p. 81-96, ago. 2011.

PITTONDO, Maysa de Sá. Competência dos Municípios para a Instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza com finalidade indutora. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 20, n. 104, p. 83-107, maio/jun. 2012.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. v. 17.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: **Justiça tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 125-147.

_____; CANADO, Vanessa Rahal. Direito tributário e Direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para seguridade social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 301-317.

SCAFF, Fernando Facury. As contribuições sociais e o princípio da afetação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 98, p. 44-62, nov. 2003.

_____. PIS e COFINS Não Cumulativos e os Direitos Fundamentais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 151, p. 15-27, abr. 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas considerações sobre a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico no Sistema Constitucional Brasileiro. A Contribuição ao Programa Universidade-Empresa. In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 357-373.

_____; ALVES, Antonio Carlos Fleischmann. PIS e COFINS na Lei n.º 9.718: Base de Cálculo e Não-Cumulatividade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grande Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. v. 4. p. 125-138.

_____. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Discriminação de Competências e Competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 82-115.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHWARZ, Rodrigo Garcia. O sistema de seguridade social e o princípio da solidariedade: reflexões sobre o financiamento dos benefícios. **Revista de Direito do Trabalho, São Paulo**, ano 34, n. 130, p. 244-260, abr./jun. 2008.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. 22. ed. rev. e atual. por Nagib Slaibi Filho, Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo, Malheiros, 2006.

SOARES, Orlando. **Comentários à Constituição da República Federativa do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996-1997.

SOUZA, Hamilton Dias de. Ainda a racionalidade como limitação ao poder de tributar: impossibilidade de utilização do IOF como sucedâneo da CPMF. In: FERRAZ, Roberto Catálano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 653-674.

_____. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação constitucional ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto Catálano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 257-275.

SOUZA, Ricardo Conceição. A Constituição Federal admite instituição de contribuições sociais gerais, ou seja, outras além das expressamente previstas nos seus artigos 149, 195, 212, §5º, 239 e 240? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. v. 6. p. 347-374.

SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

TAVARES, Alexandre Macedo. Lei nº 9.876/99: a desoneração tributária das cooperativas de trabalho e a subsequente criação de nova contribuição para as empresas tomadoras de serviço e suas injuricidades. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 64, p. 27-37, jan. 2001.

TIPKE, Klaus. **Princípio de igualdade e idéia de sistema no direito tributário**. Tradução de Brandão Machado. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 516-527.

TOGNETTI, Silvania Conceição. **Contribuições para o financiamento da seguridade social: critérios para definição de sua natureza jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Alcance da imunidade das receitas de exportação (art. 149, § 2º, I, da Constituição): a questão da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para seguridade social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 319-336.

_____. **Contribuições para a Seguridade Social á Luz da Constituição Federal.** Curitiba: Juruá, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. Pressupostos Constitucionais das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. A CIDE-Tecnologia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 2003. v. 7. p. 107-172.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da não-cumulatividade e o IVA no Direito Comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípio da não-cumulatividade.** São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária - CEU, 2004. p. 139-170.

_____. Contribuições Sociais Gerais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, 2002. v. 6. p. 375-390.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação.** São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias.** São Paulo: Dialética, 2005.

VIANNA, João Ernesto Aragonês. **Limitações constitucionais à instituição de contribuições de seguridade social.** São Paulo: LTr Editora, 2007.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação.** São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67.